Novembre 2011

ACTU ÉLUS LOCAUX

LETTRE D'INFORMATION DES EXPERTS-COMPTABLES AUX COLLECTIVITÉS LOCALES

N° SPECIAL CONGRES DES MAIRES DE FRANCE 2011

DANS CE NUMERO

- Le diagnostic financier
- Les réformes financières et fiscales des collectivités territoriales
- La défiscalisation du logement social d'Outre-Mer
- La délégation de service public
- Les contrats publics

DOSSIERS

- La société publique locale
- La qualité et la transparence des comptes publics, leurs contrôles
- Une campagne électorale bien menée, une élection réussie

ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES

Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables
19 rue Cognacq-Jay | 75007 PARIS | Tel : 01 44 15 60 00
www.secteurpublic.asso.fr

2

L'ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES ET LES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

La décentralisation a permis aux collectivités territoriales de s'ouvrir largement vers le conseil extérieur et de faire couramment appel à des experts indépendants.

Les experts-comptables sont donc devenus les accompagnateurs privilégiés des collectivités territoriales dans tous les domaines comprenant un aspect économique, financier, comptable, fiscal,…

Remplissant les conditions indispensables de sécurité des informations, les experts-comptables séduisent par l'étendue et la qualité de leurs compétences, par la plénitude de leur regard professionnel, mais aussi par leur facilité à intégrer des équipes pluridisciplinaires où ils interviennent aux côtés d'avocats, de notaires, d'architectes, de géomètres, d'ingénieurs, de techniciens, …

LE ROLE DE L'EXPERT-COMPTABLE EN MATIERE DE MARCHES PUBLICS

Selon l'objectif du marché, l'expert-comptable peut aider la collectivité à formaliser la partie technique du CCTP d'un appel d'offres, notamment pour tous les éléments de nature financière. Il conviendra alors d'être vigilant si ce professionnel se portait candidat lors de la mise en concurrence afin d'éviter une éventuelle cause de favoritisme.

Dans les TPE et PME l'expert-comptable peut accompagner le chef d'entreprise dans sa réponse aux appels d'offres, intervenant ainsi directement sur le développement économique des territoires.

CHOISIR UN EXPERT-COMPTABLE

- Lancez un appel d'offres en spécifiant la cible professionnelle « expert-comptable », sur tout support de communication d'annonces légales, local ou national et profitez du site www.secteurpublic.asso.fr, qui vous permet de toucher tous les experts français. Pour toute insertion, nous joindre à l'adresse mail sguerin@cs.experts-comptables.org

- Si le montant du marché est inférieur aux seuils de publicité obligatoires, consultez l'annuaire électronique du Club Secteur Public et les fiches de compétences liées à chaque expert et sélectionnez un ou plusieurs experts-comptables à contacter. Cette méthode peut permettre de cibler des contacts, lorsque la procédure de mise en concurrence l'autorise.

EDITO

Depuis le début des années 2000, sous l'impulsion des autorités municipales, un nombre croissant de collectivités territoriales sont à l'origine de démarches qualités[1], notamment en région parisienne.

- La volonté des élus d'améliorer le secteur public est, en général, à l'origine de cette démarche.
- Une seconde motivation résulte de l'expérience acquise par certains élus dans le secteur privé. Ces élus ayant fait leurs classes au sein d'organisations privées, vont importer, dans leur collectivité les techniques dont ils ont pu apprécier les vertus dans le secteur privé, en l'occurrence la « *qualité* ».
- Le troisième élément moteur réside dans la responsabilité des élus devant les risques qu'ils auraient pu ou dû maîtriser et prévenir. Engager une *« certification »* permet de faire attester, par un tiers extérieur, la qualité des procédures de contrôle mises en œuvre.
- Le quatrième aiguillon réside dans les relations entretenues par les communes avec le secteur privé : les entreprises privées « certifiées » montrent l'exemple aux collectivités qui sont alors entrainées à faire aussi bien que le secteur concurrentiel !

La profession d'expertise comptable, au service des élus locaux, n'échappe pas à cette volonté générale.

Depuis sa création en 1945, cette profession est encadrée par des règles déontologiques strictes qui assurent, à ceux qui font appel à elle, des services contrôlés et rendus sous le sceau du secret professionnel.

Le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables vient de publier sept nouvelles normes[2] applicables aux missions du professionnel de l'expertise comptable. Elles s'appliqueront à tous les cabinets à partir du 1er janvier 2012 et se composent du nouveau cadre déontologique de référence, d'une norme *« Maîtrise de la qualité »* et de cinq normes spécifiques. Elles viennent s'ajouter à la norme anti-blanchiment applicable depuis 2010.

La déontologie de l'expert-comptable est au service des élus locaux pour que les professionnels leurs apportent des conseils, dans le respect de la meilleure qualité exigée et contrôlée par leurs instances.

Agnès BRICARD
Présidente de l'Ordre des Experts-Comptables
Présidente du Club Secteur Public du CSOEC

1. *Voir article « La démarche qualité dans le secteur public local ».*
2. *Elles font l'objet d'arrêtés ministériels conjoints des ministres respectivement de l'Economie et du Budget.*

SOMMAIRE

LE DIAGNOTIC FINANCIER

5 L'analyse d'une collectivité territoriale et son avenir, du diagnostic à la prospective

LES REFORMES FINANCIERES ET FISCALES DES COLLECTIVITES TERRITORIALES

9 Le financement des collectivités territoriales par l'impôt. Soyons polémiques, visionnaires et révolutionnaires.

10 Simulerez-vous ?

12 La CET vue de l'entreprise : le cas d'une SCI

LA DEFISCALISATION DU LOGEMENT SOCIAL D'OUTRE-MER

15 Le processus de défiscalisation DOM dans le logement social

21 L'Etat des lieux de la défiscalisation dans le logement social d'outre-mer

LA DELEGATION DE SERVICE PUBLIC

23 Les contrats de concession de service public : la comptabilisation chez le concessionnaire et chez le concédant

LES CONTRATS PUBLICS

35 Le droit du contentieux des contrats publics en constante évolution

DOSSIERS

LA SOCIETE PUBLIQUE LOCALE

37 Les sociétés publiques locales : un outil efficace, des pièges à éviter

39 Le choix du mode de gestion : SPL ou délégataire privé

41 De la SEML À LA SPL : conséquences financières et fiscales de la résiliation d'une DSP … afin de confier le service à une Société Publique Locale

44 Du « contrôle analogue » dans les « SPL »

LA QUALITE ET LA TRANSPARENCE DES COMPTES PUBLICS, LEURS CONTROLES

47 La démarche qualité dans le secteur public local

51 Vers la certification des comptes des collectivités locales, la qualité comptable est un véritable enjeu pour les Elus…

53 Les référentiels et les résultats budgétaires et comptables de l'Etat et des collectivités territoriales

56 La présentation du compte de résultat et la signification des comptes

60 Le Conseil de normalisation des comptes publics : une année de fonctionnement

UNE CAMPAGNE ELECTORALE BIEN MENEE, UNE ÉLECTION REUSSIE

63 Les nouvelles règles du financement des campagnes électorales

69 Un petit conte de campagne Le candidat, l'expert-comptable et la CNCCFP ou Il n'est jamais trop tard pour bien faire

71 Le droit d'expression des élus d'opposition et « les primaires citoyennes »

LE DIAGNOSTIC FINANCIER

L'ANALYSE D'UNE COLLECTIVITÉ TERRITORIALE ET SON AVENIR, DU DIAGNOSTIC À LA PROSPECTIVE

MAIS POURQUOI UNE PROSPECTIVE !

Tous les élus - quelle que soit la taille de leurs collectivités – sont face à un enjeu à deux volets : gérer le court terme… anticiper la collectivité de demain.

- **Gérer le court terme, c'est assurer les services quotidiens :**
  - Avec un panel d'activités multiples et variées relevant d'une compétence générale : l'état civil, l'école, la sécurité, le sport, les fêtes, la voirie…
  - Avec une permanence d'activités 24h/24 - il n'y a pas de congé municipal.
  - Avec une universalité de bénéficiaires - toutes les personnes physiques et morales du territoire.
  - Avec une limitation territoriale… le territoire communal en profonde mutation, pris entre des transferts vers l'EPCI au nom de l'efficacité, de l'efficience et du sens donné aux actions et une volonté de maintenir un service de proximité.

- **Anticiper la collectivité de demain et préparer l'avenir, c'est :**
  - Être attentif aux évolutions sociales, culturelles, économiques… en cours pour que les services d'aujourd'hui puissent répondre aux besoins nouveaux de demain.
  - Etre force de propositions et d'actions… de projets réalistes pour que se dire habitant de ce territoire soit *« signifiant ».*

Reconduire l'existant a toujours été insuffisant et ne prépare pas la commune à affronter les échéances techniques, technologiques de demain, les défis sociaux, démographiques, économiques dans un contexte de multiplication des informations et d'évolutions très rapides.
Toutefois ce regard vers l'avenir est souvent bloqué sur le court terme … sur le budget avec - malgré tout- une certaine méfiance pour une prévision structurée qu'on appellera prospective.

Méfiance parce que « *Une prévision c'est ce qui ne se réalise jamais*… »

Et il convient de poursuivre la citation : « *mais sans prévision on va droit dans le mur* ».

- Une prévision c'est fixer un horizon positif réaliste :
  - c'est faire vivre un projet territorial
  - c'est permettre à chaque habitant de se reconnaitre dans sa collectivité, que chaque résident puisse dire : *« je n'habite pas la belle endormie »*
  - c'est donner du sens au travail du personnel territorial

- On décide aujourd'hui sur l'appui des forces, des richesses et des faiblesses d'hier et dans la perspective de demain.
  - Et s'il n'y a pas de perspective organisée, structurée au delà des idées généreuses, du rêve ou de la propagande il n'y aura aujourd'hui que de la reconduction qui sera rapidement inadaptée.
  - Et la perspective, ce n'est que très partiellement ce qu'on doit supprimer ou réduire, c'est avant tout ce qu'on peut raisonnablement réaliser

UNE PROSPECTIVE SE CONSTRUIT SUR DU ROC … SUR L'HISTOIRE DE LA COLLECTIVITÉ

- Il n'y a pas de prospective sans au préalable un diagnostic complet du territoire :
  - Diagnostic démographique et social : le nombre d'habitants, leurs âges, leurs ressources, leurs logements, les naissances, les décès, l'immigration et l'émigration, les touristes….
  - Diagnostic économique : les compétences, les emplois, les entreprises, les commerces, les transports….
  - Diagnostic des activités et des prestations conduites par la municipalité directement ou indirectement par l'intercommunalité, par des délégataires, par des associations subventionnées…
  - Diagnostic financier : les risques économiques et financiers et les marges de manœuvres identifiées à partir des comptes administratifs.

QUELLES SONT AUJOURD'HUI CES MARGES DE MANŒUVRE DE LA COLLECTIVITÉ ?

- Les niveaux d'épargne : épargne de gestion, autofinancement brut autofinancement net, autofinancement net courant. Ces différents ratios visent à identifier la capacité de la commune à dégager des excédents réels de fonctionnement sans pénaliser l'activité d'aujourd'hui, pour rembourser les dettes contractées à leurs échéances-sans retard pour défaut de trésorerie par exemple-, assurer le renouvellement des équipements utilisés en limitant la souscription d'emprunt, préparer les nouveaux investissements, les nouveaux aménagements pour la ville de demain sans être dans l'obligation d'emprunter à 100%. Si les équipements actuels ont été acquis en totalité ou en partie avec des fonds propres, c'est-à-dire avec l'épargne antérieurement acquise, il est souhaitable qu'un même niveau d'épargne soit utilisé pour leur renouvellement. Si tel n'était pas le cas cela signifierait que les habitants actuels consomment le patrimoine de la collectivité.

- La capacité d'endettement : capacité de la collectivité à souscrire des dettes nouvelles pour réaliser des projets nouveaux sans s'inscrire dans un surendettement. C'est l'évaluation du solde de dettes financières (stock de dettes moins les remboursements + les nouveaux emprunts) à un niveau raisonnable, acceptable permettant ainsi le renouvellement et le développement des investissements de demain avec des emprunts.

- Les niveaux des coûts des services publics et leurs tarifs : capacité de la collectivité à conjuguer simultanément la qualité, l'efficacité et l'efficience des services. C'est, dans un temps de contraintes budgétaires très sévères, l'optimisation des moyens sans rogner sur les politiques sociales de redistribution.

- L'optimisation des ressources : c'est trouver de nouvelles ressources pour assurer plus de services voire compenser des réductions ou des suppressions de recettes. Ce sera des produits complémentaires - fiscalité, tarification… - ou des nouveaux produits - subventions… partenariat…- sans négliger la recherche d'économies au niveau des charges en utilisant les nouvelles technologies - fournitures, énergies...-

- Son niveau d'investissement et son patrimoine disponible : capacité de la collectivité à gérer et optimiser ses actifs immobilisés, à utiliser d'éventuelles réserves foncières…

QUELS SONT LES PRINCIPAUX RISQUES ÉCONOMIQUES ET FINANCIERS IMMÉDIATS DE LA COLLECTIVITÉ ?

- S'il n'y a pas à ce jour de mise en liquidation d'une commune, il peut survenir des difficultés structurelles de trésorerie correspondant à un quasi état de cessation de paiement, avec l'impossibilité de régler aux échéances prévues les annuités d'emprunts, les factures des fournisseurs, le versement des subventions,…

- Pour des budgets et des comptes administratifs déséquilibrés (ou équilibrés d'une manière non sincère), la collectivité peut être mise sous la tutelle de la Préfecture, qui, avec la Chambre Régionale des Comptes, arrêtera les budgets, fixera le niveau des recettes et des impôts, le plafond des dépenses (investissements, financements des interventions, subventions…).

- La collectivité peut être paralysée avec l'impossibilité de réaliser des projets en raison de charges exceptionnelles résultant de garanties données appelées ou de soutiens à des structures en difficultés.

UN DIAGNOSTIC FINANCIER COMMENT ?

- Le diagnostic : avec qui ? Avec l'équipe municipale (service des finances…), c'est un diagnostic bien documenté, au plus près des réalités mais avec des difficultés à prendre du recul et la mesure de tous les risques. Avec l'équipe des Finances Publiques, c'est un diagnostic très rigoureux mais articulé quasi exclusivement sur des données comptables. Avec les établissements financiers, c'est un diagnostic annuel, gratuit, axé sur la dette avec une optique commerciale. Avec les experts comptables, c'est un diagnostic indépendant, professionnel, sans concession, parfois éloigné des réalités de la collectivité.

- Le diagnostic avec quelle méthodologie : une proposition en 5 phases décrites dans le guide pratique *« le diagnostic financier de la collectivité territoriale »* -Le courrier des maires et des élus locaux novembre 2010-

  - 1° la collecte des données comptables, financières et économiques et leurs regroupements par grands postes.
  - 2° la vérification des données, leur exhaustivité, leurs bonnes imputations par section, par compte, par exercice.
  - 3° les calculs de ratios (dette, fiscalité..) et d'indicateurs financiers en valeurs brutes et ramenées à l'habitant, et leur mise en perspective avec des valeurs moyennes nationales/ régionales.
  - 4° l'analyse des résultats par thèmes principaux à savoir : l'épargne, la fiscalité, l'endettement, le patrimoine et les investissements, les coûts des services et la tarification.
  - 5° la synthèse et la présentation diagnostic qui permet de répondre aux questions suivantes : d'où venons nous, où allons- nous, quelles sont nos latitudes ? pour s'ouvrir sur des questions prospectives : où allons-nous ? que pouvons-nous engager ? quelle est la « *durabilité* » financière de la commune ?

DU DIAGNOSTIC À LA PROSPECTIVE MAIS QU'EST-CE QU'UNE PROSPECTIVE FINANCIÈRE ?

- C'est une simulation rigoureuse et organisée des flux financiers (entrées et sorties monétaires) de toutes natures économiques (fonctionnement et d'investissement) attendus sur plusieurs exercices en fonction des engagements pris, des contrats en cours et des projets envisagés pour en rechercher les conditions d'équilibre.

LA MISE EN ŒUVRE D'UNE PROSPECTIVE D'UNE COLLECTIVITÉ TERRITORIALE

- La prospective financière : quand ? : En priorité la démarche prospective sera lancée dans le prolongement immédiat des diagnostics en début de mandat et à mi –mandat. On initiera aussi une prospective lors du lancement d'un projet nouveau important tant en investissement qu'en fonctionnement.

- La prospective financière avec quels acteurs ? Tous les acteurs de la collectivité sont concernés comme dans une démarche de gestion de projet : Le Maire ou le président et son adjoint aux finances qui fixent les orientations générales politiques et financières, les élus – adjoints et délégués- et les services dont ils ont la charge pour examiner tous les activités en cours et à créer, le chef de projet désigné par le maire pour piloter la démarche, veiller au suivi méthodologique, maintenir les délais, un service d'experts financiers en interne ou en externe pour réaliser les simulations financières.

UNE MÉTHODOLOGIE EN 6 PHASES (VOIR GUIDE PRATIQUE LE COURRIER DES MAIRES ET DES ÉLUS LOCAUX NOVEMBRE 2011)

- La première phase de la prospective consiste à recenser les projets, les investissements et leurs financements. C'est faire le point sur l'ensemble des activités et prestations de la collectivité gérées directement ou indirectement pour évaluer leurs poursuites, leurs développements, leurs adaptations…, leurs modalités de réalisation – en régie…en partenariat…, leurs indicateurs de suivi, de qualité et d'impact. C'est préciser les activités ou prestations nouvelles annoncées lors de la campagne électorale (nature, bénéficiaires, moyens, mode de gestion… et degré de priorité). C'est chiffrer les investissements de renouvellement pour maintenir en état les équipements de la collectivité : au terme de leur durée de vie estimée dans le plan d'amortissement C'est évaluer les investissements de développement et leurs financements propres correspondant à un accroissement significatif des besoins (accroissement de la population par exemple), à la mise en place de nouvelles technologies, à la création de nouvelles prestations.

- La 2ème phase de la prospective consiste à mettre en cohérence tous les éléments collectés : Cohérence spatiale- est-ce que les projets et travaux prévus ne vont pas créer des goulots d'étranglements trop importants sur le territoire ?- Cohérence organisationnelle- est-ce que la municipalité dispose des compétences pour suivre, vérifier, contrôler ?- Cohérence temporelle- comment sont repartis les volumes d'investissements dans le temps ?- Cohérence économique et financière - les estimations de couts ne sont-elles pas sous-évaluées ?
  Cet examen des projets conduira très probablement à décaler des projets, à les repartir d'une façon plus rationnelle sur l'échelle du temps des réalisations.

- La 3ème phase consiste à réaliser les projections pluriannuelles des investissements. L'objectif est d'évaluer les besoins de financement par autofinancement et par emprunt année par année en fonction des investissements de renouvellement et de développement souhaités.

- La 4ème Phase consiste à réaliser les projections pluriannuelles du fonctionnement. L'objectif est d'évaluer les capacités d'autofinancement net résultant du fonctionnement et vérifier son caractère positif. Si tel n'était pas le cas, il conviendrait d'agir soit sur les recettes soit sur les charges de fonctionnement.

- La 5ème phase consiste en la recherche des équilibres avec les études de sensibilité et le lissage de la prospective. L'objectif est de rapprocher, année par année, la capacité d'autofinancement net (phase 4) et les besoins de financement des investissements (phase 3) ; le solde négatif se traduisant par une dette qui modifie la capacité d'autofinancement des années ultérieures. Cette étape donne lieu à des allers et retours pour s'assurer de la permanence des équilibres. Elle sera le plus souvent réalisée avec des logiciels dédiés dont celui de SAGE.

- La 6ème phase est la synthèse des simulations avec la préparation des arbitrages. L'objectif est de présenter aux élus du bureau (maire ou président et adjoints) 5 ou 6 simulations compatibles avec les orientations et priorités fixées par le maire pour préparer au cours d'un atelier de travail la décision sur un scenario de référence avec des indicateurs quantitatifs et qualitatifs.

LA BOUSSOLE DE L'ÉQUIPE MUNICIPALE

La prospective retenue, construite sur un diagnostic et dans une démarche participative sera la boussole sur une mer assez imprévisible, permettant de prendre des décisions engageant le moyen terme et de piloter l'action à court terme sans avoir le nez sur le guidon.

Ce n'est pas une boussole secrète, confidentielle. Le chemin d'avenir retenu sera communiqué à tous les élus, au personnel municipal et à la population.

Ce n'est pas une boussole figée. La prospective choisie devra vivre, c'est-à-dire être confrontée périodiquement au regard des réalisations pour être aménagée ou corrigée de façon à garder son utilité stratégique en permanence.

Guy PREVOST
Expert-comptable
Cabinet Axes audit conseil
guy-prevost@wanadoo.fr

Spécial abonnement

Revue Française de Comptabilité

La Revue Française de Comptabilité est la revue de référence pour tous les professionnels de la comptabilité.

Avec ses rubriques d'une page, qui font le point tous les mois sur les normes comptables, les normes d'audit, le droit fiscal, le droit du travail, le droit social... et ses articles de réflexion sur des thèmes professionnels, elle est particulièrement appréciée et utilisée par ses lecteurs, comme le démontre l'enquête qui vient d'être réalisée.

Cette revue se situe au cœur de l'évolution et du développement de la doctrine comptable, avec notamment deux numéros spéciaux par an consacrés en totalité à ce thème.

Parce que tous les numéros de la RFC sont riches et variés, **tous les cabinets d'expertise comptable et tous les experts-comptables stagiaires doivent être abonnés**.

Rejoignez sans tarder les 10 000 abonnés de la profession.

ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES
Conseil Supérieur

LES REFORMES FINANCIERES ET FISCALES DES COLLECTIVITES TERITORIALES

LE FINANCEMENT DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES PAR L'IMPÔT. SOYONS POLÉMIQUES, VISIONNAIRES ET RÉVOLUTIONNAIRES

La crise liée aux dettes souveraines nous oblige à repenser notre système de financement des dépenses des collectivités territoriales. L'augmentation constante de ces dernières était financée par les hausses de taux d'imposition et l'emprunt : il faudra inverser la tendance pour sauvegarder notre modèle de société.

Le législateur, qui n'oublie jamais qu'il est aussi un élu local, ne pourra plus naviguer de compromis en compromis, retarder la modernisation de la fiscalité et les prises de décision impopulaires tant pour l'électeur que pour l'élu local. Depuis des décennies, de rapports enterrés en effets d'annonce d'autosatisfaction, de discours contradictoires selon que l'on est à Paris ou dans sa circonscription, nos *« grands élus »* se sont évertués à espérer que des jours meilleurs permettront de gommer les erreurs et l'absence de décision.

Les consultants qui voyaient une manne dans les concepts de collectivité / entreprise et de maire / entrepreneur ont fait croire aux plus crédules qu'une commune pouvait être gérée comme une entreprise. Ce n'est pas parce que des outils de gestion sont communs qu'il n'y a plus de différence. Une entreprise mal gérée est vouée à disparaître, il en est de même d'une entreprise bien gérée dans un marché qui s'effondre. Une collectivité territoriale, quelles que soient les erreurs commises, a toujours continué à vivre. Le chef d'entreprise d'une TPE ou d'une PME, qui n'a pas su prendre les bonnes décisions, si l'entreprise ne peut plus faire face à ses dettes, risque de voir son patrimoine personnel disparaître, qu'en est-il de l'élu local ?

Au moment où ces lignes sont écrites, le débat parlementaire sur le projet de loi de finances pour 2012 est en cours. On y parle de péréquations, horizontale et verticale, de dotations de toutes sortes, de renoncement aux objectifs fixés dans la loi de finances de l'année précédentes (non pas pour aller plus vite mais pour ralentir). On attend les élections prochaines, après lesquelles on pourra lancer de nouvelles études, revenir sur les décisions prises, oublier les engagements électoraux … si la vie économique réelle n'aura pas obligé, d'ici là, les assemblées délibérantes à prendre des décisions drastiques. On ne peut demander constamment au secteur privé, engagé, souvent au même titre que le secteur public, dans une concurrence mondialisée, de mettre la main à la poche pour financer un secteur qui ne semble jamais se préoccuper de tenir compte des capacités financières pérennes de l'autre.

La réforme de la taxe professionnelle, engagée dès sa création, a beaucoup trop tardée. Le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée des entreprises a permis à certaines collectivités locales d'augmenter les taux et de faire payer une grande partie de la taxe par l'Etat. Son remplacement (et non sa suppression, bravo à nos communicants !) a réintroduit la *« base salaires »*, supprimée quelques années plus tôt, dans l'assiette du calcul de la taxe.

Notre *« mille feuilles »* de structures publiques est incompatible avec une réforme de la fiscalité locale. Chaque entité lutte contre sa voisine, les compétences se chevauchent en permanence, les synergies sont rares, les dépenses augmentent et les recettes fiscales doivent suivre.

La révision des valeurs locatives, assiette de plusieurs taxes locales, est constamment annoncée et … reportée compte tenu du risque électoral qu'elle comporte. Quand on prévoit d'effectuer des répartitions et des péréquations en fonction de potentiels, fiscal et financier, la cohérence de l'assiette est fondamentale, mais politiquement elle serait à renvoyer à une date inconnue !

Ces propos vous paraissent très critiques, voire polémiques ? Vous avez raison !

En croyant que l'augmentation de nos ressources ne pouvait qu'être continue, certains ont oublié l'histoire. En refusant de tenir nos *« trente glorieuses »* comme un élément non récurrent, certains ont oublié l'histoire. En reportant sur les générations futures le financement de notre train de vie (Etat, collectivités territoriales, citoyens, tous ensemble), certains ont oublié l'histoire.

Si nous ne nous décidons pas à revoir l'organisation de notre organisation publique et son financement, alors d'autres nous l'imposeront. Pas seulement ceux qui habitent à l'autre bout du monde, mais peut-être bien nos enfants qui nous reprocherons d'avoir été à la fois cigale et autruche.

Toute réforme de la fiscalité locale ne peut être efficace que si elle est liée à une modification de notre organisation administrative. La décentralisation était nécessaire, elle a surtout divisé. Les mesures actuelles, d'une complexité paralysante, ne peuvent qu'être de lâches compromis re tardant des décisions qui seront de plus en plus difficiles à

supporter par les électeurs.

L'histoire nous montre que c'est le développement économique du secteur privé qui permet de financer le secteur public et la solidarité. Tout ralentissement du premier ne peut qu'empêcher l'épanouissement du second, pourtant nécessaire à la cohésion sociale d'un pays et surtout du monde aujourd'hui.

Dans un marché difficile, une entreprise réduit sa voilure pour mieux rebondir. Mais, ni l'Etat ni les collectivités territoriales ne sont des entreprises et pourtant il leur est nécessaire de réduire leurs dépenses pour accroître leurs recettes. Toute évolution de la fiscalité locale, contraire à ce principe, ne peut que se terminer en révolution, échéance qui paraît lointaine tant nous semblons riche (par rapport aux Grecs ?).

A notre législateur, élu au suffrage universel, de vouloir la réforme et d'en avoir le courage. Une organisation administrative simplifiée, des taxes visibles et simples à calculer (donc à contrôler !), des répartitions et des péréquations compréhensibles par le commun des mortels (donc par l'électeur), voilà non pas des pistes de réflexion mais des objectifs à atteindre.

Visionnaire ? Quel élu local ne l'est pas ? Pourquoi ne le serait-il plus lorsqu'il devient un élu national ?

Jean-Michel MOREAU
France Défi MP
Expert comptable
jm.moreau@fdmp.fr

SIMULEREZ VOUS ?

Face à la réalité de la réforme de la taxe professionnelle, les collectivités territoriales sont confrontées à une ardente obligation budgétaire de prévoir les ressources financières que leur procurera la contribution économique territoriale (C.E.T.)
Et plus particulièrement au sein de celle-ci, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (C.V.A.E.) ; celle-ci échappant totalement ou partiellement aux logiques de taux et d'implication locale.

Préalablement, il est incontournable de se remémorer les intentions premières et affichées de cette refondation fiscale de :

- Résoudre les différentiels sectoriels : l'industrie ayant été un pourvoyeur essentiel de la taxe professionnelle, les secteurs du service, du commerce et des activités financières représentant une part moindre.
  Cette situation résultant du *« bâti »* même du fondement de cette taxe liant historiquement, depuis 1958, le concept gaulliste de lien du capital au travail.

- Réduire les différentiels liés à la taille des entreprises : l'ancienne taxation économique, à l'exception à peine démontrée du statut des entreprises de moins de cinq salariés, appliquant une règle ayant exclu le principe de taxation progressive au profit d'une règle de proportionnalité.

- Maintenir les ressources des collectivités territoriales ; ce qui a été réalisé, sans que ceci ne soit exempt de remarques et critiques, autour de la création de fonds péréqués couplés aux mécanismes de crêtes et de créations d'impositions nouvelles de type impôt forfaitaire sur les entreprises en réseau (I.F.E.R.).

Ainsi, l'outil fiscal mis à la disposition des collectivités a modifié radicalement sa nature en abandonnant l'assiette foncière et technique vers celle de la richesse produite et de l'emploi.

Outre le fait de composer une rupture avec un principe séculaire d'une connaissance de proximité des bases, conçu dès la création en 1791 des communes, cette réforme aboutit **à ne plus avoir de lisibilité pluriannuelle immédiate** sur les flux économiques locaux.

Le mode opératoire, construit autour de la durabilité des patrimoines s'est vu être remplacé par un lien avec la notion de **richesse annuelle produite,** soumise au(x) devenir(s) des entreprises ….et de leur groupe.
Dit plus abruptement, le concept historique revisité autour des années 50/60 a fait place à une écriture organiquement libérale de l'outil fiscal.

Par l'introduction de la valeur ajoutée au sein de la détermination de l'impôt économique local, le législateur a privé l'autorité locale du droit à voter son taux de fiscalité, à l'exception de la part minoritaire de la base foncière.
Base foncière dont il n'est pas à exclure, par son cousinage avec la taxe à la propriété bâtie (T.P.B.) l'idée de la création possible à terme, d'une taxe à la propriété bâtie à caractère économique.

Bien que du point de vue de l'auteur, le vote du taux ne compose pas l'alpha et l'oméga de l'**autonomie locale** ; la disparition de cette prérogative majeure dispense aux collectivités de coupler celui-ci aux volumes de bases disponibles et d'introduire des mécanismes fortement régulateurs de type *« fonds de péréquations »*.
En soulignant qu'existe déjà un instrument de péréquation via la répartition des la valeur ajoutée dans le cas des entreprises multi-établissements.

- Considération faite de cette situation nouvelle de quels **outils prévisionnels** peuvent disposer les collectivités locales ?
  Poser la question aboutit à recentrer celle-ci sur deux paramètres majeurs liés à la connaissance de la **richesse locale** produite, à son évaluation, aux facteurs susceptibles de la conditionner et à celle de l'**emploi effectif** local.

  - Concernant la valeur ajoutée, l'identification de celle-ci peut être adossée aux traitements des informations publiées tant par les sources nationales et régionales statistiques (INSEE) que par celles d'origines syndicales et professionnelles.

    Conjointement, il ne peut être ignoré l'existence de statistiques et études davantage fiabilisées aux niveaux régionaux et départementaux (cf. statistiques INSEE).
    De même les publications légales faites par les entreprises les plus représentatives d'un territoire sont de nature à permettre une identification des données nécessaires sans que ceci ne dispense d'un rapport relationnel privilégié avec les précitées.
    L'exercice se devant d'être conforté par une analyse rétrospective validant la fiabilité de l'information mais aussi permettant la comparaison à la donnée sectorielle.

  - Concernant l'**emploi** effectif **local**, la source de l'information se révèle plus délicate.
    Bien que des données puissent être transmises au collectivités territoriales et plus particulièrement aux s et aux pratiques de gestion de la valeur ajoutée au sein de ceux-ci. Néanmoins, il est à souligner que les communes (fichiers électoraux prud'homaux et sociaux), le rapprochement de celles-ci souffre à la fois de problématiques spécifique à leur caractère récent mais aussi et d'abord à la réglementation CNIL.
    De même, ne peuvent être ignorées les relations pouvant être construites avec les DIRECCT et les pôles emploi.

    Demeure l'outil singulier à chacun des observatoires économiques locaux et à la relation, déjà citée, qu'entretiennent ceux-ci avec le tissu économique local.

    Le schéma directeur qui vient d'être posé trouve toutefois une **limite majeure** liée à la stratégie des groupetextes récents sur les transferts financiers au sein des groupes devraient permettre une correction de pratiques mises en exergue par le conseil des prélèvements obligatoires dans son rapport de fin 2009.

Quitte à donner à penser de l'existence d'un plaidoyer *« pro domo »*, les experts comptables disposent de deux atouts majeurs à la disposition des collectivités locales :

- Le premier tient à leur **proximité** ; la présence de 19.000 cabinets sur l'ensemble du territoire aboutit à la jonction de leur connaissance acquise des entités économiques locales, de leurs pratiques relationnelles affirmées vers les chambres consulaires, vers les tribunaux de commerce avec les besoins informationnels de collectivités locales.
- Le second tient à leur connaissance avérée de l'**analyse financière** fine tant de la situation des entreprises mais aussi de leurs documentations prévisionnelles.

- Cette problématique fiscale exposée, demeurent celles relatives à la progression des besoins des collectivités publiques et de leur confrontation à la ressource fiscale présente et future.
  Bien que la donne financière ait été profondément recalibrée entre les secteurs économiques, le principe du jeu à somme nulle n'est pas de nature à résoudre les inégalités de ressources auxquelles sont confrontées les collectivités locales.
  Ce débat, d'essence citoyenne, renvoie à celui des mécanismes de péréquations mais aussi d'une fiscalité de nature économique dont l'anticipation, la pérennité voire la sérénité se doivent d'être des poutres maîtresses.
  L'existence, bien que son rôle soit cantonné, du Comité des finances locales, démontre la capacité des acteurs locaux à intervenir sur la sphère financière locale.
  De même, l'existence des comités départementaux en charge des fonds départementaux de péréquation prouve leurs capacités à se doter d'outils de répartition des ressources intégrant à la fois le fait local et la résolution partielle des disparités de ses territoires.
  De là, ne peut-on ouvrir le principe, non d'une fiscalité économique locale mais d'une fiscalité économique gérées par les élus locaux ?

Gérard BURN
Expert-comptable,
Elu local et communautaire,
Directeur du master finances publiques locales à l'université de Cergy-Pontoise
g.burn@wanadoo.fr

LA CET VUE DE L'ENTREPRISE : LE CAS D'UNE SCI

Source : RFC n° 436 - Octobre 2010

La principale innovation fiscale de l'année 2010 est incontestablement la suppression de la taxe professionnelle et son remplacement par la contribution économique territoriale (CET). La mise en place du nouveau dispositif a donné lieu à de multiples interrogations. Progressivement, les réponses sont apportées, éclairant les zones d'ombre. Le positionnement des SCI au regard de la CET en est un exemple.

CET : UNE TAXE DUALE

La CET est composée de deux cotisations : la cotisation foncière des entreprises (CFE) et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

Sont concernées par la CFE toutes les personnes physiques ou morales qui exercent en France à titre habituel une activité non salariée et qui ne peuvent bénéficier d'aucune des exonérations prévues par la loi. La base de la CFE comprend uniquement la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière. Le taux d'imposition est fixé par la commune où est situé l'immeuble.

La CVAE est le deuxième élément de la CET. Elle s'applique aux redevables de la CFE réalisant un chiffre d'affaires excédant 152 500 €. Toutefois, les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas 500 000 € bénéficient d'un dégrèvement total.

La CVAE est assise sur la valeur ajoutée produite par l'entreprise au cours de l'année d'imposition. La valeur ajoutée se définit comme l'excédent hors taxes de la production sur les consommations de biens et services en provenance de tiers.

Le taux d'imposition est, en principe, fixé à 1,5 %. Toutefois, il est demandé au contribuable de ne régler que le montant déterminé en appliquant à la valeur ajoutée de l'entreprise le taux d'imposition effectif, c'est-à-dire celui résultant de l'application du barème progressif. La différence entre le taux de principe et le taux effectif est directement prise en charge par l'Etat.

L'EXEMPLE DES SCI

La CFE peut être définie comme étant une taxe professionnelle dont l'assiette est limitée aux biens passibles d'une taxe foncière. L'entreprise est donc en pays de connaissance. Toutefois, au cours de cette première année, la CFE a posé problème.

LES SCI REDEVABLES DE LA CET

La CFE se différencie de la taxe professionnelle sur deux points : l'exclusion des équipements et biens mobiliers et l'extension de son champ d'application aux locations ou sous-locations d'immeubles nus non affectés à l'habitation. Les activités de location ou de sous-location autres que d'immeubles nus à usage d'habitation sont en effet réputées exercées à titre professionnel. La cotisation n'est toutefois pas due lorsque cette activité de location ou de sous-location d'immeubles nus est exercée par des personnes qui, au cours de la période de référence, en retirent des recettes brutes inférieures à 100 000 €.

Ainsi, une société de gestion immobilière qui donne en location des terrains agricoles, à bâtir, des bureaux, des commerces ou, plus généralement, des immeubles professionnels est désormais soumise à la CFE dès lors que le montant des loyers qu'elle perçoit au titre de cette activité est d'au moins 100 000 € hors taxe.

LA BASE IMPOSABLE

Si ce seuil est atteint, quelle est sa base d'imposition ? L'assiette de la CFE est déterminée comme en matière de taxe professionnelle. Pour être imposé, encore faut-il que le redevable ait à sa disposition le bien, au terme de la période de référence. La SCI ne doit donc pas déclarer les locaux qu'elle donne en location. C'est au locataire qui en dispose qu'il incombe, le cas échéant, de les déclarer. Si la SCI ne dispose d'aucun local, le fait qu'elle franchisse le seuil de 100 000 € a pour effet de déclencher son assujettissement à la cotisation minimum de CFE.

Les redevables de la CFE sont assujettis à la CVAE si leur chiffre d'affaires excède 152 500 €. Une SCI qui donne en location des biens non affectés à l'habitation est ainsi passible de la CVAE si son chiffre d'affaires excède la limite des 152 500 €.

SCI À ACTIVITÉS COMPRENANT LA LOCATION D'HABITATION

Si la SCI a également une activité de location de locaux d'habitation, comment est apprécié le seuil d'imposition ? Pour déterminer ces seuils, l'administration a précisé que seuls les chiffres d'affaires des activités dans le champ doivent être retenus, étant précisé que sont pris en compte tant les chiffres d'affaires des activités taxées que celui des activités exonérées. L'activité de location d'immeuble

d'habitation n'est pas une activité exonérée mais une activité hors champ, les recettes y afférentes ne sont donc pas retenues pour l'appréciation du seuil d'imposition.

La question se complique lorsque la SCI relève de l'IR et a des associés personnes physiques et des associés soumis à l'IS. La quote-part de résultat revenant aux associés personnes physiques est déterminée suivant les règles des revenus fonciers, celle revenant aux associés soumis à l'IS ? selon les règles des BIC. La définition du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée diffère suivant que l'activité relève des revenus fonciers ou des BIC. En présence de revenus fonciers, sont retenues les recettes encaissées et les charges payées, au sens des revenus fonciers. Dans ces conditions, comment déterminer les chiffres d'affaires des seuils d'imposition, et comment calculer la valeur ajoutée

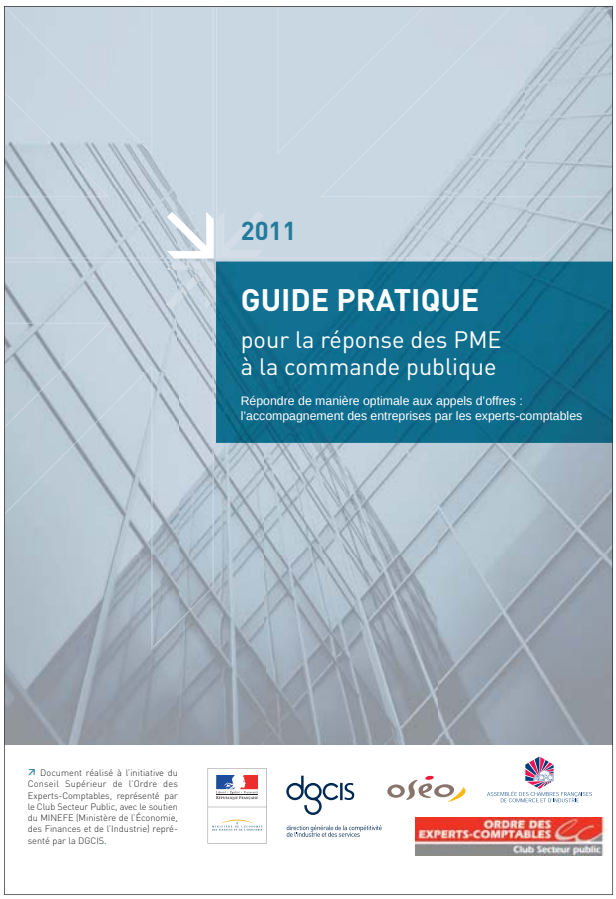
L'administration dans sa dernière instruction a pris position. S'agissant de la détermination du chiffre d'affaires (et de la valeur ajoutée) des sociétés immobilières non soumises à l'IS, il convient de distinguer selon que celles-ci sont détenues :

- uniquement par des associés à l'impôt sur le revenu : il convient, dans ce cas, d'appliquer les règles applicables en matière de revenus fonciers ;

- par des associés dont certains sont à l'IR et d'autres à l'IS ou uniquement par des associés à l'IS : il convient alors d'appliquer les mêmes règles que celles prévues pour les sociétés à l'IS.

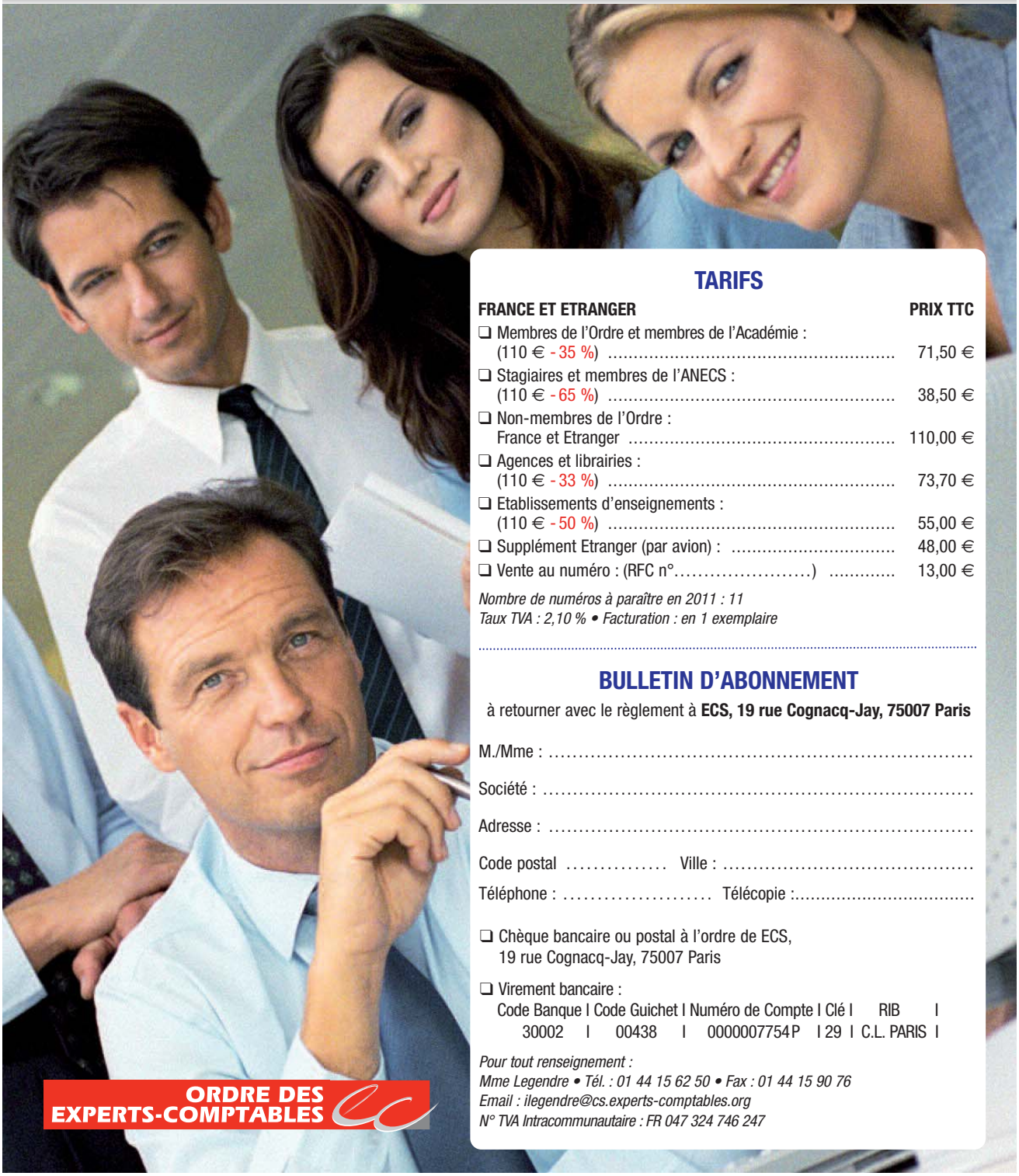
Pour en savoir plus
- BOI 6 E-1-10 du 25 mai 2010.
- Projet d'instruction soumis à consultation : CET – CFE champ d'application, base d'imposition.

Michel CORNU et ***Céline MEURIN***
Consultants fiscaux Infodoc-Experts
Mcornu@cs.experts-comptables.org
Cmeurin@cs.experts-comptables.org


2011
GUIDE PRATIQUE
pour la réponse des PME à la commande publique
Répondre de manière optimale aux appels d'offres : l'accompagnement des entreprises par les experts-comptables
Document réalisé à l'initiative du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables, représenté par le Club Secteur Public, avec le soutien du MINEFE (Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie) représenté par la DGCIS.
dgcis
direction générale de la compétitivité de l'industrie et des services
oséo
ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES
Club Secteur public

Spécial abonnement

Revue Française de Comptabilité



TARIFS

FRANCE ET ETRANGER	PRIX TTC
❑ Membres de l'Ordre et membres de l'Académie : (110 € - 35 %)	71,50 €
❑ Stagiaires et membres de l'ANECS : (110 € - 65 %)	38,50 €
❑ Non-membres de l'Ordre : France et Etranger	110,00 €
❑ Agences et librairies : (110 € - 33 %)	73,70 €
❑ Etablissements d'enseignements : (110 € - 50 %)	55,00 €
❑ Supplément Etranger (par avion) :	48,00 €
❑ Vente au numéro : (RFC n°.....)	13,00 €

Nombre de numéros à paraître en 2011 : 11
Taux TVA : 2,10 % • Facturation : en 1 exemplaire

BULLETIN D'ABONNEMENT

à retourner avec le règlement à **ECS, 19 rue Cognacq-Jay, 75007 Paris**

M./Mme : .....

Société : .....

Adresse : .....

Code postal ..... Ville : .....

Téléphone : ..... Télécopie :.....

❑ Chèque bancaire ou postal à l'ordre de ECS,
19 rue Cognacq-Jay, 75007 Paris

❑ Virement bancaire :

Code Banque	Code Guichet	Numéro de Compte	Clé	RIB
30002	00438	0000007754P	29	C.L. PARIS

Pour tout renseignement :
Mme Legendre • Tél. : 01 44 15 62 50 • Fax : 01 44 15 90 76
Email : ilegendre@cs.experts-comptables.org
N° TVA Intracommunautaire : FR 047 324 746 247

LA DEFISCALISATION DU LOGEMENT SOCIAL D'OUTRE-MER

LE PROCESSUS DE DÉFISCALISATION DOM DANS LE LOGEMENT SOCIAL

La loi d'orientation pour le développement de l'outre-mer (LODEOM) votée le 27 mai 2009 a instauré un nouveau dispositif d'aide fiscale à l'investissement dédié aux organismes de logements social et codifié tous les articles 199 undecies du CGI pour l'impôt sur le revenu et 217 undecies pour l'impôt sur les sociétés.

1. PRÉSENTATION DU DISPOSITIF FISCAL DANS LE CADRE DU 217 UNDECIES

Le dispositif Girardin

Le régime d'aide fiscale à l'investissement outre-mer, prévu à l'article 217 undecies du Code général des impôts, permet aux entreprises redevables de l'impôt sur les sociétés de déduire de leur résultat imposable :

- Le prix de revient des investissements productifs qu'elles réalisent dans les départements et collectivités d'outre-mer (déduction prévue au I de l'article 217 undecies du CGI),

- et le montant de leurs souscriptions au capital de sociétés qui réalisent, elles-mêmes, ce type d'investissements (déductions prévues au II, II bis et II ter de l'article 217 undecies du CGI).

La déduction bénéficie également aux associés d'une société de personnes soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 du CGI (SNC et SCI par exemple), et aux membres des groupements mentionnés aux articles 239 quater et 239 quater C de ce même code (GIE, GEIE), qui réalisent ces mêmes investissements.

Investissements et secteurs d'activité éligibles

Ouvrent droit à la déduction *« Girardin »*, les investissements productifs, c'est-à-dire les immobilisations corporelles, neuves et amortissables.

Pour être éligibles, ces investissements doivent être exploités par une entreprise exerçant une activité agricole, commerciale, industrielle ou artisanale.

Certains secteurs d'activité sont cependant exclus du champ d'application de la loi *« Girardin »*. Il s'agit, notamment du commerce (achat-revente), de la restauration non classée, de l'éducation, de la banque et de l'assurance, des activités immobilières, de la navigation de croisière… (la liste exhaustive des secteurs d'activité exclus figure à l'article 199 undecies B du CGI).

Conditions

Le bénéfice des déductions prévues à l'article 217 undecies du CGI est subordonné à plusieurs conditions devant être cumulativement respectées ainsi :

- Les investissements doivent être donnés en location à l'opérateur d'outre-mer pendant 5 années au minimum dans le cadre d'un programme industriel, et pendant 6 années au minimum dans le cadre d'un programme de logements sociaux,

- en cas d'investissement par l'intermédiaire d'une structure de portage (voir ci-après pour cette notion) ou en cas de souscription au capital d'une société d'outre-mer, l'investisseur doit conserver les parts souscrites pendant 5 années, au minimum.

Agrément fiscal

Conformément aux dispositions du II quater et du III de l'article 217 undecies du CGI, un agrément fiscal est requis lorsque :
- Les investissements ou les souscriptions sont supérieurs à 1 000 000 €,
- Les investissements réalisés par l'intermédiaire d'une structure de portage (voir ci-après pour cette notion), sont supérieurs à 250 000 €,
- Les investissements sont réalisés dans un secteur dit *« sensible »* : transport, plaisance, pêche maritime, agriculture…

Cet agrément fiscal est délivré par les services de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) [1], si l'investissement présente un intérêt économique, poursuit comme

1. *Direction des services fiscaux des départements d'outre-mer ou « Bercy » selon la localisation et le montant de l'investissement.*

l'un de ses buts principaux la création ou le maintien de l'emploi, s'intègre dans la politique d'aménagement du territoire, de l'environnement et de développement durable et garantit la sécurité des investisseurs et des tiers.

Cas particulier : le logement

Le secteur du logement est un secteur d'activité soumis à des conditions spécifiques dans le cadre de la loi *« Girardin ».*

Ainsi, les investisseurs ont la possibilité :
- de construire ou d'acquérir des logements (6 à 8èmes alinéas de l'article 217 undecies du CGI),
- ou de souscrire au capital de sociétés qui vont construire ou acquérir des logements (IIter de l'article 217 undecies du CGI).

Ces logements devront obligatoirement être affectés à la location nue à usage de résidence principale des locataires, durant 6 ans au minimum en respectant des plafonds de revenus des locataires et de niveau de loyers fixés par décret.

Les avantages pour les sociétés passibles de l'Impôt sur les sociétés

La réalisation de l'investissement ouvre droit au bénéfice de l'investisseur fiscal, à une déduction de son résultat fiscal de l'exercice au cours duquel intervient l'acquisition de l'investissement par la SNC.

Cette déduction est égale à une quote-part de la base défiscalisable de l'investissement proportionnelle aux droits de l'investisseur dans le résultat de la SNC.

L'investisseur bénéficie également à proportion de ses droits dans la SNC, d'une déduction comptable générée par la moins-value (fiscale) de cession de l'investissement ou les abandons des fonds apportés à la SNC dans l'opération.

Ces déductions comptables et fiscales génèrent :

- des réductions de l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices de réalisation de l'investissement et de sortie de l'opération,

- des avantages indirects :
  - augmentation du résultat comptable de l'entreprise et de sa capacité de distribution,
  - bénéfice d'un gain en trésorerie l'année qui suivra celle de réalisation de l'investissement (cf. tableau intitulé *« Trésorerie prévisionnelle de l'investisseur »* ci-joint), car ses acomptes d'impôt sur les sociétés payés en N+1, calculés sur le résultat fiscal de l'année de réalisation de l'investissement (N) seront minorés,
  - réduction pour les entreprises concernées, de leurs engagements inhérents à la participation des salariés.

Utilisation des déficits

La réalisation de l'investissement peut également avoir pour conséquence la constitution d'un DEFICIT FISCAL.

Ce déficit est utilisable selon les régimes de droit commun : il est reportable *« en avant »*, de manière illimitée et en *« arrière »* (CARRY-BACK), sur le dernier exercice.

Le CARRY-BACK permet en effet à une entreprise d'imputer le déficit constaté à la clôture d'un exercice, et qui peut être généré par un investissement outre-mer sur les bénéfices du dernier exercice.

Cette imputation fait naître au bénéfice de l'entreprise, une créance sur le Trésor correspondant à l'excédent d'impôt qu'elle aura antérieurement versé.

Cette créance est remboursable au terme d'une période de cinq ans lorsqu'elle n'a pas été utilisée dans ce délai pour payer l'IS.

L'intérêt du CARRY-BACK est donc double. Il permet :

- d'améliorer la situation nette comptable de l'entreprise, grâce à la créance détenue sur le Trésor,
- et de réaliser un gain en trésorerie lors du remboursement éventuel de cette créance si elle n'a pu être utilisée pour payer l'IS.

Avantages en comptes consolidés

Absence de consolidation de la dette

S'agissant d'un crédit-bail, l'opération (actif immobilier et dette correspondante) n'est pas consolidée par l'investisseur fiscal, mais par le bailleur social, crédit-preneur.

La dette sous-jacente n'apparaît donc pas au bilan consolidé de l'investisseur. Rappelons par ailleurs au plan financier que cette dette est sans recours contre l'investisseur.

Inscription d'un Impôt Différé Actif

Le gain fiscal qui sera enregistré à terme peut être porté à l'actif du bilan consolidé en Impôt Différé Actif (IDA) en application des normes IFRS.

Augmentation du résultat consolidé

Le résultat consolidé du premier exercice de l'investisseur fiscal est impacté par :
- l'économie d'IS de la première année,
- l'inscription de l'IDA correspondant aux économies futures,
- la provision sur les titres à hauteur de l'apport aux structures de portage,
- la charge correspondant aux frais de montage de l'opération.

En résumé, dès la réalisation de l'opération, le bilan consolidé fait apparaître :
- les titres de la structure de portage à l'actif du bilan mais

- ils sont intégralement provisionnés,
  un IDA apparaît à l'actif du bilan correspondant à l'économie fiscale future,
- un résultat augmenté du gain net de l'opération.

Un exemple chiffré réel présente l'avantage pour l'investisseur fiscal.

2. PRÉSENTATION DU MONTAGE

Tous les schémas actuellement mis en place reposent sur la création d'une structure de portage (sous la forme de SCI, SNC). Cette structure présente généralement la particularité d'être fiscalement transparente vis-à-vis de ses associés. Dans tous les montages, cette structure de portage détiendra l'actif (immeuble social).

La structure de portage sera détenue généralement par les investisseurs fiscaux (et parfois par l'organisme de logement social pour une part non significative, généralement une action).

Généralités – Les acteurs

- **Un projet** : la construction d'un ensemble immobilier à usage locatif dans le domaine du logement social.

- **Un opérateur situé outre-mer** : ESH, SEM.

- **Un ensemble immobilier** : l'opérateur ESH/SEM est propriétaire du terrain d'assiette du projet (sauf en VEFA) et est titulaire des autorisations indispensables à la réalisation de ce type d'opération. L'opérateur assure directement ou indirectement le suivi du bon déroulement du chantier.

- **Une structure de portage** : il s'agit, en règle générale, d'une SNC ou d'une SCI qui va réunir les investisseurs fiscaux.
  Cette société acquiert auprès de l'opérateur d'outre-mer, l'ensemble immobilier, une fois celui-ci achevé. Cette acquisition intervient, *« à l'€uro-l'€uro »*, avant toute mise en location des logements. La société conserve la propriété de l'ensemble immobilier durant la période minimum légale de location des logements à des résidents locaux, soit 6 au minimum. Une société de capitaux (type SASU) intégrée au groupe fiscal de l'investisseur pourrait également être utilisée, en lieu et place d'une SNC.

- **Les investisseurs fiscaux** : investisseurs privés assujettis à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu.

Ils investissent dans la structure de portage en capital. En fin d'opération les associés, soit vendent leur participation pour l'€uro symbolique, soit procèdent à la liquidation de la société de portage sans récupérer leur mise initiale, absorbée en partie par la perte induite par la cession de l'actif à l'opérateur social.

Les opérations financières

- **Le financement** ; la structure de portage va financer son acquisition grâce à :

  - un apport des investisseurs définitivement abandonné à l'opération, dont le montant est fonction de la base éligible de l'investissement,
  - et un *« prêt »* qui lui sera consenti par l'opérateur d'outre-mer sous la forme d'une avance en compte courant d'associé, d'un crédit-vendeur ou d'un gage espèces, stipulé sans recours contre les investisseurs.

L'organisme de logement social sera attributaire de la subvention LBU (attribué par l'Etat et des prêts aidés, consentis tant par la CDC que par les autres financeurs du logement social.

La mise à disposition

L'ensemble immobilier, propriété juridique de la société de portage, est donné en crédit-bail, généralement pour 7 ou 11 ans à l'opérateur d'outre-mer. Cette opération se fera soit dans le cadre d'un lease-back, soit par l'intermédiaire d'une opération en VEFA.

Les loyers dus au titre du contrat de crédit-bail par l'opérateur d'outre-mer à la structure de portage sont égaux aux échéances de remboursement de l'avance en compte courant ou du crédit-vendeur par la structure de portage à l'opérateur d'outre-mer. Le remboursement des échéances de l'avance en compte courant et le paiement des loyers de crédit-bail s'opèrent par compensation.

Le contrat de crédit-bail est assorti d'une option d'achat, exerçable au terme de 6 années à compter de la dernière mise en location des logements, pour un prix égal à l'encours des sommes dues par la structure de portage à l'opérateur d'outre-mer, à la date de rachat. Le remboursement des sommes dues par la structure de portage et le paiement du prix de rachat de l'ensemble immobilier par l'opérateur d'outre-mer s'opèrent, également, par compensation.

La mise en location

L'opérateur se charge de louer les logements pendant 6 ans à des résidents d'outre-mer, en respectant les plafonds de loyers et de ressources des locataires fixés par la réglementation fiscale métropolitaine (articles 140 nonies de l'annexe II et 46 quarter-0 ZZter de l'annexe III au CGI).

Le débouclage de l'opération

Au terme des 6 à 6,5 années de location des logements, la propriété de l'ensemble immobilier sera obligatoirement transférée à l'opérateur d'outre-mer. En tout état de cause la cession se fera obligatoirement au terme du contrat de crédit-bail. Ce transfert sera prévu et organisé, dès l'origine de l'opération, par un échange de promesses de cession et d'achat conclues entre les investisseurs, la société de portage et l'opérateur d'outre-mer.

Ces différentes promesses sont les suivantes :

- soit promesses d'achat et de cession des parts de la structure de portage, conclues entre les investisseurs et l'opérateur d'outre-mer, pour un prix symbolique,
- soit promesses d'achat et de cession [1] de l'ensemble immobilier, conclues entre les investisseurs et l'opérateur d'outre-mer, pour un prix égal à l'encours des sommes dues par la structure de portage à l'opérateur d'outre-mer, à la date de rachat.

Le choix pour l'une ou l'autre modalité de sortie prévue se fera en considération des incidences fiscales à la date du transfert. En tout état de cause, au terme de ces différentes promesses, les investisseurs auront la certitude de céder leur investissement à la fin de la période de portage, pour un prix symbolique.

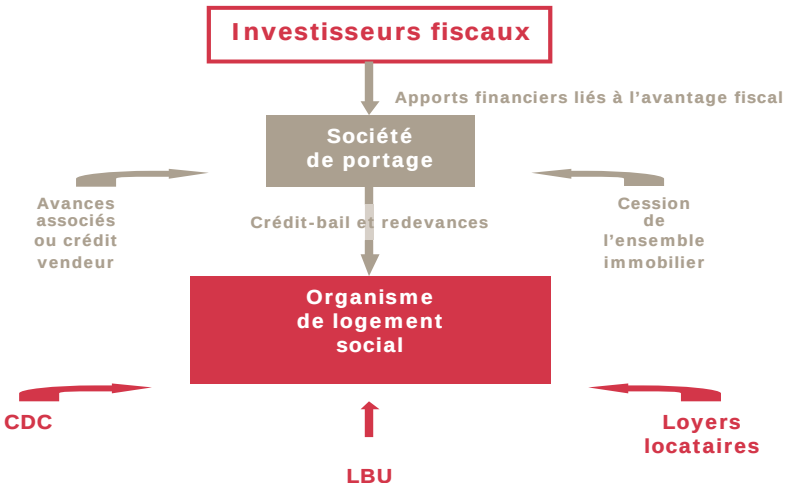
La structure de portage sera par la suite liquidée.

Montage

Deux types de montages sont réalisés par les OLS dans ce processus.

Lease-back

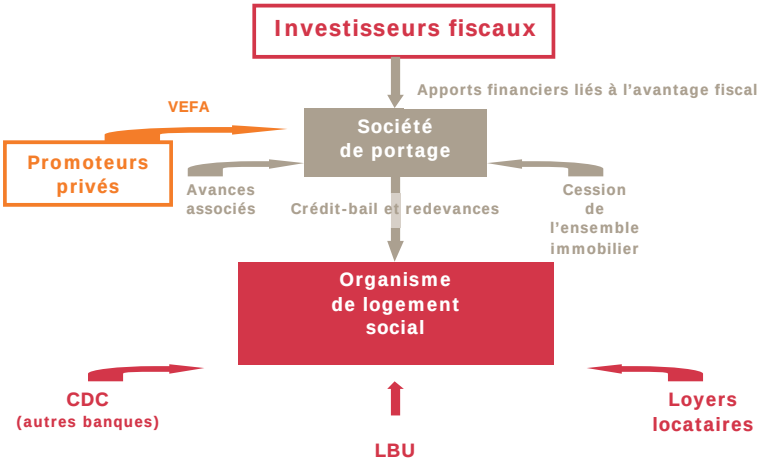
- Le remboursement des avances se compense avec la redevance de crédit-bail.
- Mise en place d'une promesse de rachat des actions de la société de portage ou de l'actif. Si rachat des titres de la société de portage, mise en place d'une TUP pour intégrer l'actif dans le patrimoine de l'organisme social.
- L'organisme de logement social construit l'ensemble immobilier et le cède en crédit-bail avec option d'achat à la société de portage.



VEFA

Le remboursement des avances se compense avec la redevance de crédit-bail.

Mise en place d'une promesse de rachat des actions de la société de portage ou de l'actif. Si rachat des titres de la société de portage, mise en place d'une TUP pour intégrer l'actif dans le patrimoine de l'organisme social.



3. L'AVANTAGE FISCAL POUR L'INVESTISSEUR ENTRANT DANS LE DISPOSITIF DE L'ARTICLE 217 UNDECIES

Exemple de références

Investissement global de 7 400 K€
Subvention d'investissement au titre de la LBU accordé à l'OLS pour 1 300 K€

Base de défiscalisation agrée par l'administration fiscale 5 800 K€
Cession de l'actif en fin de période
Apport des investisseurs fiscaux à la société de portage 2 204 K€ dont 290 K€ financent les frais de montage et de gestion pris par la société chargée de mettre en place le processus de défiscalisation

1. *La promesse de cession est incluse dans le contrat de crédit-bail signé entre l'opérateur d'outre-mer et la structure de portage.*

Avantages pour l'investisseur

	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Economie d'IS (au taux en vigueur)	1 996 940				
Economie d'IS : quote-part du déficit annuel de la SNC	82 178	32 255	32 255	32 255	580 033
En cumul	2 079 118	2 111 373	2 143 628	2 175 882	2 755 915

Versement investisseur	2 204 000	
Somme à déduire	2 755 915	
Gain réalisé	551 915	**25,04%**

Cet exemple est présenté sur la base d'un taux d'impôt société à 33.33 % auquel il convient d'ajouter la contribution sociale de 3.3 % et sur la base d'une cession d'actif par la SNC : taux retenu de 34.43%.

Dans le cadre d'une cession de titres de la SNC vers l'OLS l'exemple serait identique.

L'avantage fiscal pour les investisseurs sur la période de N à N+4 est de 552 K€ soit 25.04 % de l'investissement.

4. L'IMPACT SUR LES COMPTES DE L'OLS

Si cette opération à des avantages directs pour les investisseurs fiscaux il en est de même pour l'OLS situé dans les DOM qui va financer ces nouveaux programmes par le biais de la loi Girardin DOM.

Cet avantage va se situer essentiellement au niveau du financement de l'opération par l'apport des investisseurs fiscaux et de l'intégration de l'actif dans son patrimoine lors de son retour de la société de portage.

Comptablement on doit également s'interroger sur l'impact, dans les comptes de l'OLS et au niveau des indicateurs financiers qui permettent de gérer cette activité, de ce changement de mode d'intervention dans la pratique du financement.

Au niveau comptable, durant la période de portage, l'actif sera inscrit dans les comptes de la SCI ou la SNC et avec pour contrepartie dans les comptes de l'OLS

1. Le financement
2. Les subventions
3. Le crédit accordé par l'OLS à la société de portage (soit sous forme de crédit vendeur, d'avance d'associés)

Au niveau du compte de résultat, l'amortissement sera remplacé par une redevance de crédit-bail et la reprise de la subvention d'investissement sera déterminée sur la base du remboursement en capital de la redevance de crédit-bail et sur la base du pourcentage de la subvention par rapport à l'investissement.

En fin d'opération le bien repris sera comptabilisé dans les comptes de l'OLS soit à sa valeur conventionnelle (montant du rachat du crédit-bail) soit à la valeur dans les comptes de la SCI en cas de rachat de titres suivi d'une TUP.

	Fin de période défiscalisation 5 ans		
	Opération directe	Défiscalisation avec rachat actif	Défiscalisation avec rachat titres
ACTIF			
Terrains	4 788		4 788
Immeubles	17 817	15 917	17 010
TOTAL	22 605	15 917	21 798
PASSIF			
Fonds propres	-774	-217	5 664
Subventions	6 780	3 305	3 305
Emprunts	14 279	11 975	11 975
Trésorerie	2 320	854	854
TOTAL	22 605	15 917	21798

Répartition terrain / construction à définir

Dans l'hypothèse d'un rachat d'actif, il sera procédé à une décomposition terrain / construction, soit sur la base de l'acte de transfert, soit sur la base d'une clé de répartition, soit en attribuant une valeur de marché à l'un des composant et en déterminant le second par différence par rapport au prix global.
L'amortissement sera déterminé sur la base de ces valeurs et sur la durée d'utilisation restante du bien en tenant compte de la durée d'amortissement déjà écoulée (Reprise de l'avis 2004-11 du 24 juin 2004).

Une autre conséquence doit également être envisagée du fait de ce mode de financement, l'obligation, sous certaines conditions, de produire des comptes consolidés intégrant les sociétés de portage. En effet, même si l'OLS ne détient pas les titres des sociétés de portage, la SCI ou la SNC détenant l'actif doit être considérée comme une société ad hoc sous le contrôle exclusif de l'OLS et doit être comprise dans le périmètre de consolidation et selon la méthode de l'intégration globale (article 10052 du règlement 99-02 relatif aux comptes consolidés).

Par ailleurs cette nouvelle approche de financement et ses répercutions comptables vont influencer, au niveau des OLS, les indicateurs financiers tels que :

1. L'autofinancement
2. L'écart AT/AF
3. Le fonds de roulement
4. Le potentiel financier

Les OLS vont devoir composer leur analyse financière avec un double référencement et par exemple dans leur présentation du DIS séparer leurs opérations en fonction de leur financement. Il appartiendra alors aux instances de mettre en place des standards adaptés à ces nouvelles contraintes.

L'exemple d'un bilan et d'un compte de résultat comparatif est fourni en annexe qui présente une comparaison entre un bien financé en propre par l'OLS et un bien financé par le biais de la défiscalisation.

Gérard JOLLY
Expert-comptable
Primexis
Gerard.jolly@Primexis.eu

L'ETAT DES LIEUX DE LA DEFISCALISATION DANS LE LOGEMENT SOCIAL OUTRE-MER

Les besoins en logements sociaux sont particulièrement importants outre-mer, du fait d'une part d'une croissance démographique globalement très supérieure à celle de la métropole, et d'autre part d'une forte proportion de ménages percevant des salaires faibles. L'estimation du nombre de demandeurs pour les seuls DOM est de 15 000 en Guadeloupe, 10 à 12 000 à la Martinique, 11 000 en Guyane, 22 300 à La Ré-union et 700 à Mayotte.

En outre, l'action publique en faveur du logement dans les DOM et à Mayotte se dis-tingue de celle conduite en métropole par plusieurs éléments :

- le pilotage de celle-ci est de la compétence du ministère de l'Outre-mer et non du ministère de l'Equipement,
- le parc locatif social est majoritairement géré par des entreprises publiques lo-cales,
- les dispositifs de défiscalisation diffèrent de ceux ayant cours en métropole.

Depuis l'entrée en vigueur, en mai 2009, de la réforme de la défiscalisation du logement social outre-mer, inscrite à l'article 38 de la Loi pour le développement économique de l'Outre-mer (LODEOM), force est de constater que l'on assiste à une montée en régime de la défiscalisation du logement social outre-mer. En effet, la réorientation progressivede la défiscalisation dans le logement social a sans nul doute permis d'améliorer le volume de logements financés en 2009 et 2010. Cette tendance haussière du volume d'opérations financées est également perceptible dans les données disponibles au premier semestre 2011.

A l'appui de cet état des lieux succinct du logement social outre-mer, nous nous attacherons tout d'abord à exposer brièvement le mode de fonctionnement et l'économie des montages en défiscalisation du logement social outre-mer. Ensuite, nous verrons que de par sa complexité, ce dispositif de défiscalisation a connu une mise en place progressive que d'aucuns ont qualifié de poussive. Il s'agira, enfin, de mettre en lumière quelques points de réglages techniques à apporter au dispositif défiscalisation du logement social afin de le sécuriser tant d'un point de vue juridique que fiscal.

DE L'ÉCONOMIE DES MONTAGES EN DÉFISCALISATION

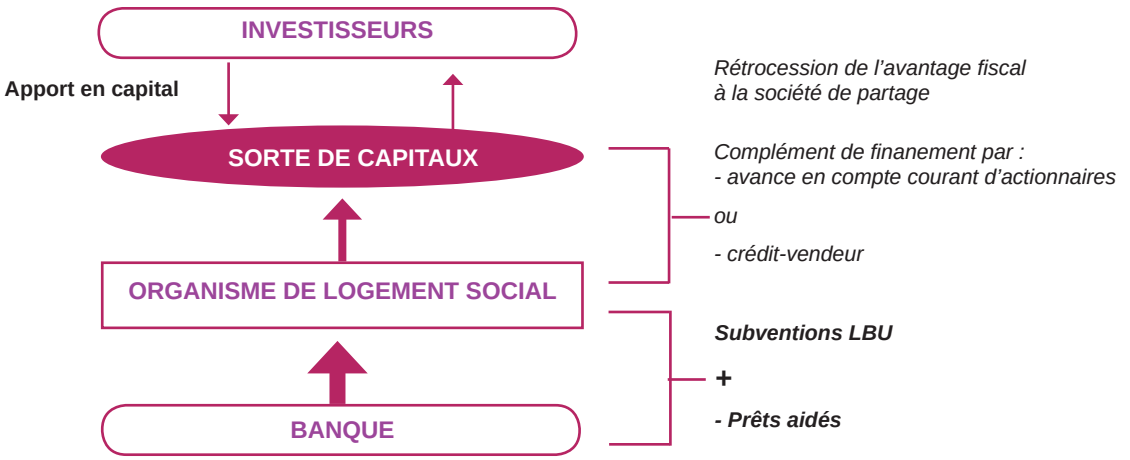
La LODEOM a notamment réorienté les mécanismes de défiscalisation vers la pro-duction de logements sociaux en faisant intervenir des organismes HLM ou assimi-lés. Ces mécanismes s'adressent, soit à investisseurs soumis à l'impôt sur le revenu (article 199 undecies C du code généra des impôts), soit à des investisseurs soumis à l'impôt sur les sociétés (art. 217 undecies du même code).

Il s'agit d'un système lourd et complexe qui combine l'investissement direct (par le biais de la ligne budgétaire unique *« LBU »* et des prêts aidés) et la rétrocession de l'avantage fiscal tel que prévu par la LODEOM.

En pratique, des investisseurs fiscaux, souhaitant effacer une partie de leur imposition, entrent au capital d'une son ciété de capitaux. Le capital ainsi apporté et la rétrocession de l'avantage fiscal obtenu (correspondant à 65 % de la réduction d'impôt acquise) contribuent au financement des logements sociaux que va acquérir la société de capitaux et qui seront gérés par un organisme du logement social (OLS), notamment des SEM.

Ces apports ne sont toutefois pas suffisants et nécessitent

DIAGRAMME DE MONTAGE EN DEFISCALISATION



un apport supplémentaire de l'OLS qui, lui-même, aura obtenu un financement en emprunt de la Caisse des dépôts et consignations (CDC) et en subventions de la LBU.

La contribution financière supplémentaire prend la forme d'un crédit-vendeur ou d'un apport en compte courant d'associés. C'est à ce stade que l'organisme de logement social est parfois amené à prendre une participation dans le véhicule fiscal.

En résumé, le rôle des différents intervenants dans un schéma de portage est le suivant :

- L'OLS joue son rôle habituel de bailleur social,
- L'Etat accorde son soutien au travers de subventions et de prêts aidés comme dans un schéma classique et au travers d'un agrément fiscal spécifique au montage ;
- L'arrangeur apporte les investisseurs fiscaux et est responsable du montage juridique et fiscal de la transaction ;
- Les investisseurs fiscaux contribuent passivement au financement de l'investissement au travers d'une société dédiée constituée par l'arrangeur.

UNE MISE EN PLACE PROGRESSIVE IMPUTABLE AU CARACTÈRE NOVATEUR DU DISPOSITIF

A la complexité inhérente à la structuration juridique et financière de dossiers en dé-fiscalisation se rajoute le fait qu'elle implique des acteurs, les organismes HLM et assimilés qui sont règlementés et qui de surcroît ne sont pas soumis aux mécanis-mes concurrentiels.

Le législateur a donc dû opérer, à la demande des bailleurs sociaux, de nombreuses adaptations afin de rendre applicable les dispositions de la LODEOM.

A titre d'illustration, il convient de citer l'application d'un taux de TVA minoré applica-ble à la livraison à soi-même des logements sociaux défiscalisés ou aidés. En effet, l'article 296 ter du CGI a été modifié pour que ces opérations puissent relever du taux réduit de TVA (2,1 % dans les DOM au lieu du taux normal de 8,5 %).

Il est approprié de mentionner également l'exonération fiscale obtenue de la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) sur 25 ans pour les logements sociaux "por-tés temporairement par un véhicule fiscal".

Toutefois, à ce jour, il existe encore un nombre non négligeable de réglages techni-ques à opérer. Nous avons choisi de mettre en exergue deux adaptations suscepti-bles de sécuriser davantage le dispositif de défiscalisation du logement social en ou-tre-mer.

DE L'ADAPTATION DE L'ARTICLE 217 UNDECIES À LA RÉALITÉ DES MONTAGES AGRÉÉS PAR LE MINEFI

Le premier point concerne la mise à disposition de l'ensemble immobilier à l'organis-me de logement social par la société de portage. Cette mise à disposition se fait gé-néralement par le biais d'un contrat de crédit-bail conclu entre l'OLS et la société de portage. Il convient de souligner la neutralisation des flux financiers entre la société de portage et l'OLS : les loyers de crédit-bail dus au véhicule fiscal sont égaux aux échéances de remboursement de l'avance en compte courant d'associés ou du cré-dit-vendeur consentis par l'OLS à la société de portage.

Cependant, bien que l'article 199 undecies prévoit que, dans les schémas de défis-calisation du logement social, les investisseurs puissent mettre les logements so-ciaux à la disposition d'un organisme HLM par le biais d'un contrat de crédit-bail, l'article 217 undecies (afférent aux investisseurs soumis à l'IS) ne prévoit pas ex-pressément cette possibilité qui correspond pourtant à la réalité économique des montages agréés par le Ministère des Finances. Il s'ensuit que cette situation est de nature à faire courir des risques contractuels entre les parties prenantes au regard notamment de la capacité des organismes HLM à signer des contrats de crédit-bail au titre de logements sociaux.

DE LA CAPACITÉ DES SOCIÉTÉS D'HLM À FAIRE DES AVANCES EN COMPTE COURANT À LA SOCIÉTÉ DE PORTAGE FISCAL

La seconde amélioration qu'il serait souhaitable d'apporter au dispositif de défiscali-sation concerne la faculté, pour les OLS, de pouvoir effectuer des avances en comp-te courant aux sociétés de portage dans le cadre de la défiscalisation outre-mer.

L'article L 472-1-9 du code de la construction et de l'habitation (CCH) permet aux sociétés anonymes d'HLM et aux sociétés anonymes coopératives d'HLM d'acquérir des parts ou actions des sociétés civiles immobilières, de sociétés civiles de place-ment immobilier ou de toute entreprise dont l'objet est de construire ou d'acquérir des logements si certaines conditions sont réunies.

Toutefois, l'article L 423-15 du CCH ouvre à tout organisme HLM, la possibilité de consentir une avance en compte courant à une société d'HLM à certaines conditions, mais ne prévoit pas que les sociétés d'HLM puissent faire des avances aux sociétés visées à l'article L 472-1-9 du CCH (c'est-à-dire aux sociétés précitées, à savoir, les SCI et SCPI). Il serait donc pertinent que le CCH soit amendé afin de pouvoir sécuri-ser juridiquement ce type de montages.

En définitive, la création d'un mécanisme d'avantages fiscaux en faveur de l'investissement dans logement social outre-mer a constitué le principal axe novateur de la loi pour le développement économique de l'outre-mer. Ce dispositif a soulevé beaucoup d'interrogations chez les praticiens et les professionnels du secteur qui ont débouché sur des des ajustements visant à sécuriser les montages LODEOM. Néanmoins, des précisions doivent encore être apportées dans les textes de loi no-tamment concernant la faculté pour des organismes HLM de conclure des contrats de crédit-bail et de pouvoir effectuer des avances en compte courant dans certains types de montage.

Dominique MAXIMIN
Expert-comptable, commissaire aux comptes,
dmaximin@comptabis.com

LA DELEGATION DE SERVICE PUBLIC

LES CONTRATS DE CONCESSION DE SERVICE PUBLIC : LA COMPTABILISATION CHEZ LE CONCESSIONNAIRE ET CHEZ LE CONCÉDANT

Source : RFC n° 444 de juin 2011 et 445 - Juillet-août 2011

Le recours à des accords de concession de services comme moyen pour le secteur public d'assurer la mise en place ou l'amélioration de services publics a considérablement augmenté ces dernières années. En France et dans d'autres pays, divers secteurs sont concernés (eau et assainissement, énergie, ouvrages d'art, parkings, autoroutes…). La liste n'est pas limitée, et le contour juridique apparaît parfois incertain en raison de l'existence d'une pluralité de formules. Ainsi, il apparaît d'emblée difficile de trouver une définition complète, traduisant toutes les situations, mais il est possible de s'appuyer sur la définition utilisée par la "Commission Concession" du Conseil national de la comptabilité : « la concession est un contrat par lequel une personne publique (concédant) confie à une personne physique ou à une personne morale, généralement de droit privé (concessionnaire), l'exécution d'un service public, à ses risques et périls, pour une durée déterminée et généralement longue et moyennant le droit de percevoir des redevances sur les usagers du service public » [1]. L'IASB, par le biais du Comité d'interprétation, donne des précisions supplémentaires [2] : l'infrastructure sur laquelle porte la concession peut être existante ou nouvelle, et « le concessionnaire est payé pour ses services durant la période prévue par l'accord ». Cette formulation plus générale permet de recouvrir les cas où la rémunération n'est pas versée par l'usager, mais par le concédant.

L'existence des accords de concession de services pose un double problème de comptabilisation, en raison de la présence de deux partenaires : concédant et concessionnaire. Cependant, les règles comptables actuelles concernent surtout les concessionnaires (habituellement des entités privées). Elles seront étudiées dans la première partie de cet article. Par ailleurs, la mise en place d'un ensemble de règles pour les concédants (habituellement des entités publiques) s'est avérée plus difficile, mais elle est en cours de réalisation à l'échelle internationale [3]. La seconde partie de l'article (à paraître dans un prochain numéro de la RFC) sera consacrée au projet de réglementation émanant de l'IPSASB.

1ère partie
La comptabilisation chez le concessionnaire

Dans cette première partie relative à la comptabilisation chez le concessionnaire, nous envisagerons d'abord les règles françaises, celles-ci découlant de textes relativement anciens (1975) ou peu connus. Néanmoins, ils constituent un cadre permettant d'assurer notamment la comptabilisation initiale et éventuellement la prise en compte des obligations du concessionnaire. Mais on observe aussi une diversité dans les pratiques comptables découlant de clauses particulières dans les contrats et de l'existence de législations spécifiques au service public concerné [4].

Nous analyserons ensuite les règles internationales, qui découlent de l'interprétation IFRIC 12, publiée plus récemment (2006), et qui concrétise une réflexion menée par le Comité d'interprétation de l'IASB pendant plusieurs années. Elle aboutit à instaurer des modèles de comptabilisation nouveaux pour les biens mis en concession.

1. LES RÈGLES COMPTABLES FRANÇAISES

La délégation de service public prend diverses formes et appellations (concession, affermage, régie intéressée…), et on peut souligner que le régime juridique de l'une d'elles, les partenariats public/privé entre l'Etat, ou les collectivités locales, et des acteurs privés a été renouvelé en France par l'ordonnance du 17 juin 2004 [1] qui modernise et étend le champ du principe de la délégation de service public (DSP). Toutefois, les règles comptables, dans la mesure où elle-sexistent, sont plus anciennes. Elles découlent du "Guide comptable des entreprises concessionnaires" du CNC de 1975, mais n'ayant pas de valeur réglementaire, et du PCG 1982 (révisé en 1999) qui contient quelques dispositions concernant les concessions.

1. *CNC, Commission Concession, rapport 1991, Bulletin du Conseil national de la comptabilité n° 86, 1er trimestre 1991.*
2. *IFRIC 12, Accords de concession de services, 2006, § 2.*
3. *International Public Sector Accounting Standards Board, ED 43 : Services Concession Arrangements : Grantor, février 2010.*
4. *B. Lebrun, Délégation de service public, Les règles comptables françaises, Revue Fiduciaire Comptable n° 367, décembre 2009, p. 24.*

1.1 Investissements du concessionnaire et présentation au bilan

Habituellement, un contrat de concession met à la charge du concessionnaire des investissements, nécessaires pour le fonctionnement du service public délégué, et qui vont revenir au concédant en fin de période de concession. Toutefois, on peut distinguer plusieurs types d'investissements selon leur origine :

- équipements acquis ou construits par le concessionnaire,
- équipements existants confiés par le concédant au concessionnaire (contre indemnité, ou gratuitement),
- biens existants repris auprès d'un tiers.

Les immobilisations corporelles et incorporelles mises dans la concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrites au compte 22 du plan comptable général, intitulé "Immobilisations mises en concession". Il est précisé par le PCG (art. 442-22) que les immobilisations corporelles sont ventilées dans les mêmes conditions que celles inscrites au compte 21 "Immobilisations corporelles".

On en déduit que les biens concédés devraient figurer à l'actif en tant qu'immobilisations corporelles ou incorporelles, selon la classification qu'adopterait une entité non concessionnaire. Les immobilisations corporelles concédées sont souvent présentées sous cet intitulé dans le bilan du concessionnaire, sur une ligne distincte ou à l'intérieur des immobilisations corporelles. De même, les immobilisations incorporelles (par exemple un logiciel) devraient pouvoir être comptabilisées au compte 22, *« même si le PCG indique que le compte 22 doit être ventilé comme le compte 21»* [2].

1.2 Biens en provenance du concessionnaire

Les biens mis dans la concession par le concessionnaire vont figurer au bilan de celui-ci, même s'il s'agit de biens qui reviendront forcément au concédant à la fin du contrat (biens dits de retour). Le concédant devient propriétaire de ces biens au fur et à mesure de leur construction ou de leur acquisition par le concessionnaire, mais le critère de la propriété n'est pas retenu par le "guide comptable des entreprises concessionnaires" du CNC [3]. Il préconise l'inscription à l'actif du bilan du concessionnaire des investissements réalisés en raison du contrat de concession. Précisons qu'à cette époque, le règlement CRC 04-06 (définition, comptabilisation et évaluation des actifs) qui introduit de nouvelles règles pour la comptabilisation des actifs n'était pas encore en vigueur.
On peut souligner que les auteurs du guide comptable n'ont pas envisagé que les investissements du concessionnaire puissent avoir une nature autre que physique et n'ont pas retenu une distinction entre immobilisation corporelle et immobilisation incorporelle. Pourtant, la "Commission Concession" avait reconnu en 1991 que le concessionnaire est propriétaire, et qu'il en exerce le contrôle, des droits qui lui sont reconnus par le contrat de concession, tels que le droit de percevoir une rémunération sur les usagers du service public pendant la durée du contrat, mais ce point de vue n'a pas été suivi d'effet dans la réglementation [4].

1.3 Biens en provenance du concédant

Il arrive que les biens mis en concession par le concédant soient des biens préexistant à la signature du contrat de concession, leur transfert au concessionnaire étant jugé utile au service public délégué. Ces biens peuvent être à titre onéreux pour le concessionnaire : versement au départ d'une indemnité ou versement d'une redevance. Il en résulte une sortie de trésorerie ou/et une dette pour le concessionnaire. Mais ces biens peuvent aussi être remis à titre gratuit au concessionnaire, auquel cas la contrepartie de la comptabilisation de l'immobilisation à l'actif va être inscrite au passif du bilan. Cette contrepartie arithmétique entraîne toutefois une ambiguïté. Elle est classée dans les "Autres fonds propres", mais le PCG a prévu le compte 229 "Droits du concédant" (PCG art 422-22), dont l'intitulé correspond à une dette. Celle-ci peut se comprendre par l'obligation de restitution du bien à la fin de la période de concession.

La remise à titre gratuit pose aussi le problème de la détermination de la valeur des biens, le PCG étant muet sur ce point. Sur un plan général, il semble que l'on pourrait recourir à une valeur de marché, mais dans beaucoup de situations les équipements publics n'en ont pas, et une solution préférable serait de recourir à une valeur de reconstitution [5].

1.4 Interprétation du poste "Droits du concédant"

Ce poste représente à la fois la contrepartie d'un actif à titre gratuit et une obligation de restitution du concessionnaire, à l'issue du contrat. On peut souligner d'abord que le compte 229 réunit bien les conditions d'un passif, au sens du PCG (art 212-1) :

- obligation de l'entité à l'égard d'un tiers,
- sortie de ressources, probable ou certaine, au bénéfice de ce tiers,
- absence de contrepartie au moins équivalente attendue de ce tiers.

Toutefois, ce passif a la particularité de ne pas se dénouer par une sortie de liquidités, et on peut rappeler que l'avis du CNC sur les passifs (qui est à l'origine de l'article 212-1 du PCG) exclut les concessions de service public de son champ d'application. D'autre part, la nature spécifique de ce poste était transcrite dans le libellé proposé par le guide comptable de 1975 du CNC : *« Droits du concédant, exigibles en nature au titre de ses apports à titre gratuit en concession, avec condition de retour d'immobilisations ».*

Enfin, il apparaît que compte tenu des difficultés de mesure pour l'enregistrement initial, et des difficultés d'interprétation du poste "Droits du concédant", un certain nombre

1. *Ordonnance ECOX400035R n° 2004-559 du 17 juin 2004, JO n° 141 du 19 juin 2004 p. 10994.*
2. *B. Lebrun, Délégation de service public, Les règles comptables françaises, op.cit. p. 35.*
3. *CNC, Guide comptable des entreprises concessionnaires, approuvé par l'assemblée plénière du CNC les 8 juillet, 7 novembre et 18 décembre 1975, extraits dans CNC, Etudes et Documents 1975-1981, pp. 187 à 243.*
4. *B. Lebrun, op.cit. p. 36 (remarque).*
5. *B. Lebrun, op.cit. p. 37.*

d'entreprises concessionnaires ne procèdent pas à la comptabilisation des biens mis en concession à titre gratuit, *« tant que le contrat de concession ne l'exige pas et qu'il ne contient aucune indication sur la valeur des biens remis gratuitement ou sur la manière de les évaluer »* [1].

1.5 Amortissement de caducité

L'amortissement a pour vocation générale de constater une dépréciation, liée habituellement à l'usure, et de permettre le financement du renouvellement d'une immobilisation. Le non-renouvellement n'exigerait donc pas la mise en œuvre d'un amortissement. Cependant, dans le cas des concessions, les immobilisations non renouvelables peuvent être des biens de retour, appelés à revenir gratuitement au concédant en fin de contrat. Pour prévoir cette restitution, le guide comptable de 1975 a prévu un type d'amortissement spécifique à cette catégorie de biens mis en concession : l'amortissement de caducité.

Il n'a pas pour objet de constater une dépréciation, mais d'assurer la récupération des investissements effectués par le concessionnaire. Cet amortissement va figurer au passif du bilan, et non en déduction de l'actif. Son montant va servir de contrepartie à la sortie de l'actif concédé, et assurer le financement du retour du bien. En l'absence de cet amortissement, le concessionnaire devrait constater une perte égale aux investissements réalisés. Soulignons que cet amortissement financier n'est pas réservé aux immobilisations non renouvelables et qu'il peut compléter les amortissements techniques des immobilisations renouvelables.

1.6 Méthodes d'amortissement

L'amortissement de caducité peut être linéaire, en se basant sur la durée de la concession. Cependant, d'autres modes d'amortissement peuvent être utilisés, tels que celui fondé sur la fréquentation des ouvrages. Le calcul de l'amortissement annuel s'effectue alors en multipliant la base amortissable par le rapport entre la fréquentation réelle et la fréquentation totale estimée jusqu'à la fin du contrat.

Cette méthode d'amortissement peut être justifiée de plusieurs façons :

- selon le PCG (art 322-1 2et 3), l'utilisation d'un actif se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de cet actif. Elle se détermine en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre. Le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Or, en phase initiale d'exploitation, la fréquentation peut être faible les premières années et connaître par la suite une croissance forte ;

- selon la CNCC [2], l'amortissement de caducité peut être calculé proportionnellement aux revenus. Ce mode d'amortissement est pertinent s'il est la traduction comptable la plus à même de rattacher les charges aux produits compte tenu du cadre juridique et des conditions économiques d'exploitation de la concession.
  Une autre méthode d'amortissement est envisageable, selon le guide comptable de 1975. Celui-ci admet la possibilité que la durée de l'amortissement de caducité coïncide avec la période de remboursement de l'emprunt. L'objectif de la méthode est de rechercher une cohérence entre les charges d'amortissement au compte de résultat, et les sorties de trésorerie engendrées par ces remboursements.

1.7 Provisions pour renouvellement

Les amortissements, notamment techniques, peuvent être complétés par des provisions pour renouvellement, lorsque la durée de vie du bien est inférieure à la durée de la concession. Elles correspondent à la différence entre le coût probable de remplacement et la valeur d'entrée du bien à remplacer, le guide comptable préconisant de maintenir au bilan cette provision, même après la survenance du renouvellement.

2. LES RÈGLES INTERNATIONALES

Le contexte international est caractérisé par l'absence d'une norme spécifique relative aux concessions. Cependant, des interprétations donnent la position de l'IASB au sujet du traitement des concessions. Le texte fondamental est l'IFRIC 12 "Accords de concession de services", mais nous allons commencer par présenter les textes antérieurs qui permettent de comprendre les solutions retenues par l'IASB.

2.1 Prises de position du Comité d'interprétation

Citons tout d'abord l'interprétation SIC 29 "Accords de concession de services : informations à fournir" (2001) qui traite des concessions, mais de manière incomplète :

- seules les informations à fournir sont décrites, notamment : la description de l'accord, les termes importants de l'accord qui peuvent affecter les flux de trésorerie futurs (durée de la concession, concession,, dates et base de "refixation" du prix), la nature et l'étendue des droits d'utiliser des actifs spécifiés et des obligations de fournir des services ;
- le traitement comptable à appliquer aux actifs de concession de services n'est pas précisé, mais l'interprétation envisage deux possibilités dans la nature des actifs reconnus, actifs financiers ou incorporels, reçus en contrepartie de services de construction [3] ;
- les notions de risque et de contrôle ne sont pas abordées, alors qu'elles sont fondamentales pour distinguer la comptabilisation au niveau du concessionnaire et du concédant.

En second lieu, on peut mentionner l'IFRIC 4 "Déterminer si un accord contient un contrat de location", publiée en 2004. Cette interprétation, qui ne concerne pas les concessions, apporte un éclairage nouveau sur le concept de contrôle, celui-ci conditionnant la comptabilisation d'un actif. Ainsi,

1. *B. Lebrun, op.cit. p. 38.*
2. *CNCC, Bulletin 131, septembre 2003, p. 494-495*
3. *12. IASB, SIC 29, § 6A.*

l'IFRIC 4 précise la notion de droit d'utilisation et définit les critères d'identification du transfert de ce droit au sein d'un contrat de fournitures, en contrepartie des paiements par l'acheteur. L'IFRIC [1] reprendra cette idée et la dépassera, en faisant intervenir une notion supplémentaire, celle du droit d'accès.

En troisième lieu, des exposés-sondages D12 ("Service concession arrangements : determining the accounting model"), D13 ("Service concession arrangements : the financial asset model") et D14 ("Service concession arrangements : the intangible asset model") publiés en mars 2005 par le Comité d'interprétation de l'IASB s'efforcent de clarifier la manière dont les concessionnaires doivent utiliser les normes existantes pour comptabiliser leurs droits et obligations. Ainsi, D12 propose de classer les droits acquis par le concessionnaire en deux catégories, selon les termes du contrat de concession, et plus précisément selon *« l'origine des revenus touchés par le délégataire »* [2] :

- si le concédant a la responsabilité principale de payer au concessionnaire les services rendus, les droits de celui-ci satisfont aux conditions de la définition d'un actif financier et sont à comptabiliser selon le modèle prévu par l'IAS 39,
- si les usagers ont la responsabilité principale de payer pour les services rendus par le concessionnaire, les droits de celui-ci représentent un actif incorporel et doivent être comptabilisés selon l'IAS 38.

Les projets D13 et D14 donnent des précisions supplémentaires sur la manière d'appliquer les normes concernées (IAS 39 ou IAS 38 selon le cas), et s'attachent notamment à l'évaluation et à la comptabilisation des revenus et des coûts reliés au contrat.

2.2 Principes de l'IFRIC 12

Les projets précédents ont donné lieu à des critiques, celles-ci portant notamment sur le critère de l'identité du "payeur" (concédant ou usager). Ces projets révisés par l'IASB ont finalement abouti à l'interprétation IFRIC 12 "Accords de concession de services" (entrée en vigueur en 2008). En l'absence de norme spécifique, elle constitue le texte de référence à l'échelle internationale pour la comptabilisation des contrats de délégation de services publics. L'IFR IC 12 ne vise toutefois que les concessionnaires, la comptabilisation chez le concédant étant hors de son champ d'application. Cependant, de ce dernier point de vue, ce texte destiné aux concessionnaires a aussi de l'importance, dans la mesure où le projet de norme pour la comptabilisation chez le concédant a pour objectif une approche "miroir" [3].

2.2.1 Conservation du contrôle par le concédant

L'IFRIC 12 s'applique aux accords pour lesquels le concédant conserve le contrôle de l'infrastructure sur toute la durée de vie du bien. Ce contrôle existe lorsque les deux conditions suivantes sont remplies [4] :

a) contrôle (ou réglementation) par le concédant :
- de la nature des services devant être fournis par le concessionnaire, au moyen de l'infrastructure,
- des destinataires des services,
- et des tarifs ;

b) disposition par le concédant, à l'échéance du contrat, d'un contrôle sur *« un quelconque intérêt significatif de l'infrastructure, ce contrôle pouvant notamment prendre la forme de la propriété ou d'une participation »*.

En d'autres termes, le concédant désigne les bénéficiaires des avantages économiques issus de l'exploitation de l'ouvrage et le concessionnaire (ou opérateur) gère l'ouvrage selon les conditions contractuelles dans le cadre du respect du cahier des charges.

Compte tenu de cette conservation du contrôle par le concédant, les infrastructures relatives à la concession ne sont pas comptabilisées en tant qu'immobilisations corporelles du concessionnaire. L'accord de concession donne seulement au concessionnaire un droit d'accès à l'exploitation de l'infrastructure *« afin de fournir un service public pour le compte du concédant conformément aux dispositions du contrat »* [5].

2.2.2 Identification de deux types d'accords de concession

Alors que, dans les Exposure Drafts préalables à l'IFRIC 12, l'application de l'un ou l'autre modèle comptable reposait sur l'origine des revenus touchés, c'est-à-dire l'identité du "rétributeur", le critère de distinction retenu par l'IFRIC 12 est plus précis et s'attache au "risque de demande". Ce critère permet de distinguer deux types d'accords [6].

a) Les accords "multi deliverable"

Le concessionnaire réalise une série de prestations de services pour le compte du concédant et le concessionnaire sera rémunéré par le concédant pour l'ensemble des prestations rendues (construction, exploitation, maintenance, renouvellement).

Dans ce cas, la rémunération perçue par le concessionnaire est indépendante de l'utilisation par les usagers des biens mis en concession. Le risque de demande est porté par le concédant, et il y a application du modèle de l'actif financier chez le concessionnaire : *« le concessionnaire comptabilise un actif financier dans la mesure où il dispose d'un droit contractuel inconditionnel à recevoir, en contrepartie des services de construction, de la trésorerie ou un autre actif financier de la part du concédant, ou sur ordre de celui-ci… »* [1].

1. *IASB, SIC 29, § 6A.*
2. *L. Ravary, Une norme comptable internationale pour les délégations de service public, RFC 378, juin 2005.*
3. *Celle-ci sera étudiée dans la seconde partie de cet article (à paraître dans un prochain numéro de la RFC).*
4. *IFRIC 12, § 5.*
5. *IFRIC 12 §11.*
6. *17. J.L. Lebrun, Accords de concession, Conférence IMA, 13-2-2007.*

Le droit inconditionnel, à recevoir de la trésorerie, du concessionnaire découle d'un double engagement du concédant [2] :

- le paiement de montants spécifiés ou déterminables,
- le versement au concessionnaire du déficit éventuel résultant de la différence entre les montants reçus des usagers du service public et d'autres montants spécifiés ou déterminables.

b) Les accords d'échange

Ils correspondent à l'échange d'une prestation de construction contre un droit d'exploiter l'ouvrage. Dans cette situation, on peut considérer que le concessionnaire a deux clients :

- le concédant, pour ce qui concerne la prestation de construction, qui le rémunère par un actif incorporel (équivalent à une licence),
- l'usager, pour ce qui concerne l'exploitation de l'ouvrage, et dans ce cas le risque de demande est supporté par l'opérateur.

Il en résulte l'application du modèle de l'actif incorporel : *« Le concessionnaire comptabilise une immobilisation incorporelle dans la mesure où il reçoit un droit (une licence) de faire payer les usagers du service public. Le droit de faire payer les usagers d'un service public n'est pas un droit inconditionnel à recevoir de la trésorerie car les montants dépendent de la mesure dans laquelle le public utilise le service »* [3].

2.2.3 Conséquences

Le modèle de l'actif financier s'applique lorsque le concessionnaire a un droit contractuel de recevoir une rémunération du concédant. L'opérateur comptabilise la rémunération qui lui est due au titre de la construction comme une créance sur la personne publique. Les produits et les coûts du contrat (droits et obligations) sont comptabilisés conformément à IAS 11 (contrats de construction), IAS 18 (produits des activités ordinaires) et IAS 37(provisions, passifs éventuels et actifs éventuels) selon les cas. Notamment, la réalisation de l'ouvrage par l'opérateur est comptabilisée comme une opération de construction avec dégagement de chiffre d'affaires et de marge à l'avancement.

Le modèle de l'actif incorporel s'applique lorsque le concessionnaire bénéficie d'un droit lui permettant de facturer les usagers du service public. Le service de construction rendu au concédant est rémunéré par un actif incorporel, celui-ci étant évalué selon l'IAS 38 à la juste valeur de la construction. La transaction est analysée comme un échange entre :

- l'actif corporel construit par le concessionnaire et
- le droit d'exploiter l'ouvrage accordé par le concédant.

Enfin, il est possible que le concessionnaire soit payé en partie en actif financier et en partie en immobilisation incorporelle (situation d'un risque de demande partagé). Dans ce cas, le concessionnaire comptabilise séparément chacune des composantes [4].

3. COMPARAISON DES RÈGLES FRANÇAISES ET IFRS

La publication de l'IFRIC 12 et l'adoption des normes IFRS pour les comptes consolidés des sociétés cotées conduit à établir un comparatif entre le traitement des contrats de concession en normes françaises et en normes IFRS [5].

3.1 Comptabilisation initiale

- En règles françaises : inscription de l'ouvrage pour sa valeur estimée d'apport ou à son coût dans le patrimoine du concessionnaire (en immobilisations corporelles).
- En règles internationales : comptabilisation d'un actif incorporel (pour la juste valeur de l'actif concédé) ou d'un actif financier (pour la valeur des paiements à recevoir).

3.2 Amortissement

- En règles françaises :
  Amortissement technique du bien pratiqué sur la durée d'utilité des biens amortissables mis dans la concession par le concessionnaire,
  Amortissement de caducité afin de permettre au concessionnaire de récupérer son investissement à la fin de la concession compte tenu de l'obligation de restitution du bien à titre gratuit.
- En règles internationales :
  Absence d'amortissement en cas d'application du modèle de l'actif financier,
  Amortissement de l'actif incorporel selon le mode qui reflète le rythme de consommation des avantages économiques issus de l'ouvrage,
  Suppression de l'amortissement de caducité.

3.3 Provisions

- En règles françaises :
  Provision pour renouvellement, lorsque la durée de vie du bien est inférieure à la durée de la concession,
  Provision actualisée ou non.
- En règles internationales :
  Provisions pour renouvellement et maintenance,
  Provisions actualisées.

Conclusion

La mise en concession d'un actif pose le problème de sa comptabilisation chez les deux partenaires, mais les règles actuelles ne concernent que la comptabilisation chez le concessionnaire. Cette limitation s'explique notamment par l'appartenance habituelle du concessionnaire au secteur privé, alors que le concédant relève du secteur public. Jusqu'à présent les règles françaises reposaient plus sur un

1. IFRIC 12, § 16.
2. *IFRIC 12, § 16.*
3. *IFRIC 12, § 17.*
4. *IFRIC 12, § 18.*
5. *J.L. Lebrun, Conférence IMA,13-2-2007.*

critère d'origine de la construction (concédant ou concessionnaire), et d'utilisateur, que de contrôle. Il en est résulté habituellement l'inscription de l'immobilisation concédée à l'actif du bilan du concessionnaire selon sa nature physique. Au niveau international, l'absence de norme spécifique est compensée par une interprétation de l'IASB, qui innove sur le plan des critères et des modèles comptables appliqués. Le bien mis en concession n'étant pas contrôlé par le concessionnaire, il n'est pas comptabilisé en tant que tel à son bilan. Cependant, les droits de celui-ci vont être comptabilisés selon deux modèles. Le critère de distinction qui aboutit à la comptabilisation d'un actif financier ou d'un actif incorporel tire son origine de la qualité du payeur de la rémunération, mais celle-là doit être complétée par le "risque de demande".

2ème partie
La comptabilisation chez le concédant

Le problème de la comptabilisation des concessions de service public se pose à un double niveau : chez le concessionnaire et chez le concédant. La première partie de l'article (parue dans le numéro précédent de la RFC) était consacrée aux règles, françaises et internationales, applicables pour la comptabilisation chez le concessionnaire. Cette seconde partie étudie le problème au niveau du concédant. Or, jusqu'à présent, aucune norme ne traitait de la comptabilisation chez le concédant des biens mis en concession. Celui-ci étant souvent une entité du secteur public, c'est le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB), et non l'IASB, qui s'est penché sur cette question. L'objectif de l'IPSASB est de favoriser et d'améliorer la transparence et la reddition de comptes, et par suite le processus décisionnel, dans le secteur public.

Or, les accords de concession de services, souvent appelés "partenariats public-privé" ou PPP, constituent un moyen de permettre la réalisation de projets de construction d'infrastructures importantes (par exemple routières ou aéroportuaires) en vue d'un usage public. Si ces accords ne sont pas comptabilisés dans les états financiers du concédant, la situation financière de celui-ci n'est pas complètement connue. L'IPSASB a émis récemment un exposé-sondage [1], qui devrait déboucher sur une norme consacrée à la comptabilisation, chez le concédant, des accords de concession.

Nous envisagerons d'abord l'organisation et les modalités de fonctionnement de l'IPSASB. Nous étudierons ensuite les principes de l'ED 43. Enfin, nous présenterons les critiques auxquelles cet exposé-sondage a donné lieu.

1. LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE POUR LE SECTEUR PUBLIC

1.1 Organisation de l'IPSASB

Alors que pour les entreprises du secteur privé, le normalisateur comptable international est l'IASB, pour le secteur public, ce rôle revient à l'IPSASB (International Public Sector Accounting Standard Board). Ce "Conseil de normalisation comptable internationale pour le secteur public", connu à l'origine sous le nom de "Public Sector Committee" de l'IFAC, élabore les normes internationales pour les Etats et entités publiques, désignées par l'appellation normes IPSAS.

L'IPSASB est rattaché à l'IFAC, l'organisation mondiale des experts-comptables, principalement dédiée au renforcement de la profession comptable, notamment par l'élaboration de normes d'audit ou d'assistance à l'audit. L'IFAC a créé en 1986 un comité spécialisé, le PSC, chargé de faire

1. *International Public Sector Accounting Standards Board, ED 43 : Services Concession Arrangements: Grantor, février 2010.*

des propositions sur les aspects de comptabilité, d'audit et d'information financière dans le secteur public. En 2004, un changement d'appellation entre en vigueur (IPSASB) *« afin de refléter le fait que les fonctions de cette entité se concentrent désormais davantage sur l'établissement de normes comptables internationales pour le secteur public »* [1]. Le Conseil de normalisation comptable internationale pour le secteur public intègre la diversité nécessaire de compétences [2] : experts-comptables, membres des ministères des Finances, auditeurs publics. La diversité professionnelle se combine avec une large diversité géographique. A ces membres s'ajoutent des "observateurs" venant des grandes institutions internationales [3], et qui participent aux discussions.

Comme pour les autres normalisateurs, la procédure d'élaboration d'une norme comprend une large consultation sur le projet initial et un examen attentif des commentaires ou remarques recueillis.

1.2 Démarche adoptée

L'idée de départ a été que, pour un grand nombre de ses opérations, l'Etat agissait comme une entreprise. Dès lors, plutôt que d'inventer un système nouveau de comptabilisation, mieux valait partir des meilleures pratiques existantes, et celles-ci sont, pour les sociétés cotées, les normes IAS/IFRS.

Mais les Etats et entités publiques étant organisés différemment des entreprises, et n'ayant pas nécessairement les mêmes structures ni les mêmes objectifs, la démarche a consisté à reprendre chacune des normes, à vérifier si elle avait un sens pour une entité publique et, en cas de réponse positive, à l'adapter.

Enfin, dès 2004, le Conseil a décidé de clarifier ses priorités et d'en retenir particulièrement trois :

- couvrir des sujets spécifiquement liés au secteur public, et non traités,
- poursuivre la convergence avec les normes IAS/IFRS,
- organiser la convergence avec les bases dites "statistiques" (références statistiques utilisées par les Etats soit à la demande du FMI, soit à la demande de l'UE).

La publication d'un projet de comptabilisation des accords de concession de services chez le concédant s'inscrit dans cette stratégie de l'IPSASB.

2. LES PRINCIPES DE L'ED 43

Les propositions de l'IPSASB visent à faire en sorte que les actifs utilisés pour fournir un service public, dans le cadre d'un accord de concession de services, soient correctement comptabilisés dans les états financiers de l'entité concédante, et que toutes les informations pertinentes concernant l'accord soient fournies.

2.1 Approche "miroir"

Cette approche assure la liaison avec l'IFRIC 12, et plus globalement avec la comptabilisation effectuée chez le concessionnaire.

Dès l'introduction, l'ED 43 indique que le projet de norme destiné à prescrire le traitement comptable des accords de concession de services chez le concédant a pour objectif de "refléter" l'IFRIC 12, cette interprétation de l'IASB constituant un guide pour la comptabilisation chez le concessionnaire. La conséquence de cette approche est tout d'abord de faire dériver de l'IFRIC 12 le champ d'application de la future norme, le principe de comptabilisation d'un actif chez le concédant et plus généralement la terminologie utilisée. L'approche adoptée, notamment en matière de critères de comptabilisation des actifs, est destinée à assurer un traitement comptable cohérent de l'accord de concession de services par les deux parties : concessionnaire et concédant.

D'autre part, en ce qui concerne les principes de comptabilité plus détaillés à appliquer chez le concédant pour les actifs de concession, les dettes en rapport, les revenus et dépenses, l'IPSASB renvoie aux normes IPSAS concernées, de même que l'IFRIC 12 renvoyait à un certain nombre de normes IAS.

Par l'approche "miroir", l'ED 43 souligne l'importance de la symétrie de comptabilisation des actifs, passifs, charges et produits pour les deux parties aux accords envisagés [4]. Cette approche ne fait pas l'objet d'une définition, mais elle vise à reprendre les principes de l'IFRIC 12 applicables à un concessionnaire, habituellement une entité privée, et à les adapter à un concédant, généralement une entité publique. La symétrie permet notamment de minimiser la possibilité pour un même actif d'être comptabilisé deux fois (concessionnaire et concédant), ou de n'être comptabilisé chez aucune des parties [5]. L'IPSASB fait de l'approche "miroir" le premier point de sa demande de commentaires [6].

2.2 Comptabilisation des actifs et des dettes

La principale question posée par l'ED 43 et l'IFRIC 12 concerne la comptabilisation de l'actif physique, objet de la concession, et des engagements qui y sont associés.

L'objet de ces textes est donc de déterminer qui du concessionnaire et/ou du concédant supporte les risques liés à la comptabilisation des actifs et passifs de la concession de service.

1. *FAC, Report of the Externally Chaired Review Panel on the Governance, Role and Organisation of the International Federation of Accountants Public Sector Committee, International Federation of Accountants, Juin 2004.*
2. *Philippe Adhemar : La normalisation comptable internationale pour le secteur public, La revue du Trésor, n° 1, janvier 2006.*
3. *Notamment : Banque Mondiale, FMI, OCDE, ONU ainsi que l'IASB et la Commission de l'UE.*
4. *M. Portal, Les concessions de service public selon l'IFRIC IASB 12 et l'ED IPSASB 43, RFC n° 431, avril 2010.*
5. *ED 43, BC 2.*
6. *ED 43, p. 4, Specific matter for comment.*

Selon l'ED 43 de l'IPSASB, le concédant comptabilise les infrastructures liées à la concession en tant qu'actif si les deux conditions suivantes sont remplies [1] :

- le concédant contrôle ou régule le service (contrôle du destinataire, du prix, du contenu du service),
- le concédant contrôle (par la propriété, un droit bénéficiaire ou d'une autre manière) un intérêt résiduel significatif dans l'actif au terme du contrat de concession.

L'actif de concession de service reconnu en accord avec le § 10 sera comptabilisé conformément aux normes IPSAS 17 (Immobilisations corporelles) ou IPSAS 31 (Immobilisations incorporelles) selon le cas.

Le concédant doit ensuite comptabiliser les passifs liés aux actifs reconnus.

2.3 Distinction au niveau de la dette

En contrepartie de la comptabilisation d'une immobilisation (construite par le concessionnaire) à l'actif du concédant, dès le début de la concession, le concédant doit, d'après l'ED 43, comptabiliser un passif. Dans ce but, il comptabilise, selon les cas, soit un passif financier, soit une "performance obligation" ou "obligation d'exécution" [2], soit les deux.

- **Passif financier**

Une première forme de rémunération du concessionnaire par le concédant est un versement de fonds, sur la durée du contrat. Le montant est défini à l'avance. Il est en quelque sorte assuré au concessionnaire, quelle que soit l'utilisation de l'infrastructure concédée par le public. Cette dette financière correspond à la comptabilisation chez le concessionnaire d'une créance, sous forme d'un actif financier.
Le concédant comptabilisera la dette financière en accord avec les normes IPSAS 28 (Instruments financiers : présentation), IPSAS 29 (Instruments financiers : comptabilisation et mesure), IPSAS 39 (Instruments financiers : informations à fournir).
Le concédant procédera à une ventilation au sein des paiements effectués au concessionnaire et les comptabilisera, conformément à leur substance, sous plusieurs formes : réduction de dette, charge financière, frais pour services. Cette dette financière est symétrique à l'actif financier comptabilisé par le concessionnaire.

- **Obligation d'exécution ("performance obligation")**

Une seconde forme de rémunération est de garantir au concessionnaire le droit de collecter des redevances (ou honoraires) auprès des utilisateurs, ou encore de garantir au concessionnaire l'accès à un autre actif générateur de revenu pour lui. Dans ce cas, la dette reconnue par le concédant prendra la forme d'une "performance obligation". Elle correspond à l'obligation du concédant de fournir l'actif à l'opérateur (concessionnaire), et plus précisément son accès. D'après l'ED 43 [3], cette "obligation d'exécution" sera comptabilisée selon l'IPSAS 19 (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets). Cette dette représente un poste symétrique de l'actif incorporel enregistré chez le concessionnaire pour matérialiser ses droits. Le compte de "performance obligation" sera progressivement diminué par le biais d'un transfert annuel en produit (figurant au compte de résultat), pendant la durée de la concession [4].

2.4 Comptabilisation des revenus et des dépenses

- Revenus

Le concédant comptabilisera le revenu découlant de l'accord de concession de services en accord avec la norme IPSAS 9 "Revenus en provenance de transactions d'échange". Cette norme découle essentiellement de l'IAS 18 "Produits des activités ordinaires". Selon l'IPSAS 9, le revenu est comptabilisé lorsqu'il est probable que les bénéfices économiques futurs ou le potentiel de service iront vers l'entité et que ces bénéfices pourront être mesurés d'une façon fiable. L'IPSASB [5] indique que le revenu payé par le concessionnaire au concédant en contrepartie de l'accès à l'actif de concession peut prendre plusieurs formes, notamment :

- un paiement versé d'avance ou une série de paiements,
- des dispositions de partage de revenus,
- une réduction dans une série prédéterminée de paiements que le concédant doit faire au concessionnaire,
- des paiements de loyers pour la fourniture de l'accès à l'opérateur (concessionnaire) d'un actif générateur de revenu.

L'ED 43 précise notamment que si le concessionnaire effectue des paiements pour le droit de collecter des revenus auprès de tiers, une partie des paiements sera comptabilisée en "obligation d'exécution", jusqu'à ce que les conditions pour la reconnaissance du revenu soient remplies.

- Charges

Les composantes "charge financière" et "rémunération de services", comprises dans la dette financière, devront être comptabilisées conformément à la norme IPSAS 1 "Présentation des états financiers". Celle-ci définit les dépenses comme des diminutions dans les bénéfices économiques ou le potentiel de service durant l'exercice comptable, sous forme de sorties de trésorerie, de consommation d'actifs ou de contractions de dettes qui entraînent des diminutions dans la situation nette.

3. CRITIQUES DE L'ED 43

La publication de l'exposé-sondage a été accompagnée d'un appel à commentaires. Les réponses font ressortir un certain nombre de critiques, qui vont être présentées ci-après. Ces critiques ont amené l'IPSASB à préciser sa position et à la réviser sur quelques points.

1. *ED 43, § 10.*
2. *Traduction de "performance obligation".*
3. *ED 43, § 22.*
4. *ED 43, § AG 38.*
5. *ED 43, § AG 42.*

3.1 Approche miroir

Par une déclaration introductive à l'exposé-sondage, l'IPSASB précise que l'ED 43 doit être compris comme une adaptation en "miroir" de l'IFRIC 12 de l'IASB. Cette approche présente notamment l'avantage d'assurer l'absence d'une double comptabilisation, sous la même forme, des actifs concédés. Ainsi, lorsque l'opérateur (ou concessionnaire), qui a construit l'infrastructure, est rémunéré par le droit de faire payer l'usager pendant la durée de la concession, il y a inscription à son bilan d'une immobilisation incorporelle. La symétrie est assurée chez le concédant, qui contrôle l'actif concédé, par la comptabilisation d'une immobilisation corporelle.

Cependant, le concept de l'effet miroir a des limites. Tout d'abord, on peut relever que le concessionnaire et le concédant ne retirent pas le même bénéfice de l'actif concédé [1]. En effet, le concessionnaire bénéficie des avantages économiques associés au bien (revenus touchés), alors que le concédant bénéficie du potentiel de service, offert au public (utilisateurs tiers). Ensuite, de façon plus générale, le principe de symétrie comptable (correspondant à l'effet miroir) n'est pas un principe généralement admis, et il conviendrait non seulement de le justifier davantage, mais encore de le définir, au moins dans l'exposé sondage.

Pour d'autres répondants, notamment le CNOCP (Conseil de normalisation des comptes publics de la France), il n'est pas judicieux d'intégrer au référentiel IPSAS un tel principe. Les normes doivent être établies *« d'une part en cohérence avec les principes comptables existants, tels qu'ils sont déclinés dans les normes applicables aux entreprises, et d'autre part en considération des spécificités du secteur public »* [2].

Par ailleurs, il apparaît que l'application de ce principe n'est pas tout à fait respectée [3]. L'IFRIC 12 (§§ 16-17) établit une distinction en fonction du porteur du risque de demande (le concessionnaire a un droit inconditionnel ou non), alors que l'ED 43 (§§ 21-22) établit une distinction en fonction de l'identité du payeur de la rémunération au concessionnaire. Il est vrai que, dans les projets antérieurs à l'IFRIC 12, cette distinction en fonction de l'identité apparaissait primordiale, mais elle a finalement été écartée par le Comité d'interprétation, dans la mesure où elle ne reflétait pas la substance de l'accord. Celle-ci repose sur une fixation à l'avance des paiements à recevoir par le concessionnaire, indépendamment ou non de l'utilisation du service public par les tiers.

Toutefois, à l'heure actuelle, l'IPSASB considère que les critiques formulées à l'encontre de l'approche miroir ne sont pas primordiales, et il envisage de maintenir le principe de cette approche dans la norme définitive.

3.2 Recours à la "performance obligation"

Lorsque le concessionnaire est rémunéré, en compensation de la construction de l'infrastructure (par exemple), par le droit de demander une contribution financière à l'usager, il se pose le problème de l'inscription au bilan du concédant d'une contrepartie à l'immobilisation corporelle. D'après l'ED 43, celui-ci fait figurer le bien concédé à son actif, et il convient de faire ressortir l'engagement d'assurer l'accès à ce bien au concessionnaire. Cependant, les réactions à l'ED 43, notamment celles des organismes français, mettent en évidence que la notion d' "obligation d'exécution", appliquée au cas des concessions, souffre de plusieurs faiblesses conceptuelles.

L'utilisation de cette notion dans le référentiel des IPSAS est nouvelle. L'ED 43 n'en précise pas la nature, mais indique que la comptabilisation de cette "performance obligation" doit satisfaire aux principes de la norme IPSAS 19 (Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels). Celle-ci est la transposition de l'IAS 37 et considère qu'une provision est un passif. Or, dans le cas où le concessionnaire est rémunéré par le droit de prélever l'usager, l'obligation d'exécution ne répond pas à la définition d'un passif. Il n'y aura pas, pour l'entité publique, de sortie de ressources représentatives d'avantages économiques, ce qui devrait exclure la comptabilisation d'un passif [4]. De plus, le concédant bénéficiera du potentiel de service associé à l'actif concédé, à savoir la fourniture du service public [5], ce que ne traduit pas la comptabilisation d'une dette.

Ensuite, le CNOCP estime que *« le traitement comptable proposé dans l'ED 43 est plus justifié par le souci d'éviter de comptabiliser un enrichissement immédiat et sans cause comptable de l'entité publique que par le souci de faire figurer au passif de l'entité publique une information sur les engagements générateurs de sortie de trésorerie future »* [6]. Cette remarque apparaît d'autant plus justifiée, que le droit d'accès consenti au concessionnaire est déjà retracé dans les états financiers, puisqu'il fait l'objet d'une mention en annexe (disposition de l'ED 43 § 27).

Une autre critique à l'utilisation de la notion de "performance obligation" est qu'elle ne paraît pas respecter fidèlement l'approche miroir. En effet, la symétrie n'est qu'apparente : le concessionnaire comptabilise un actif incorporel représentatif du droit de prélever l'usager, et non pas une créance sur l'Etat, alors que le concédant comptabilise une dette vis-à-vis du concessionnaire.

D'autre part, se pose le problème du traitement ultérieur de la *"performance obligation"*. D'après l'ED 43 (§ AG 38), la réduction de ce passif aura lieu dans la mesure où l'accès au service est fourni par le concessionnaire. La base de cette réduction s'effectue habituellement sur la durée de l'accord de concession de services, mais une autre base peut être retenue. Cette réduction est logique, mais la contrepartie sous forme d'un produit au compte de résultat pose à nouveau un problème d'interprétation, qui n'est pas analysée dans l'ED 43.

1. *Direction générale des finances publiques, Paris, Lettre de commentaires, réponse p. 6.*
2. *CNOCP, Lettre de commentaires, p. 14.*
3. *KPMG, Lettre de commentaires, p. 6.*
4. *CNOCP, Lettre de commentaires, p. 14.*
5. *Direction générale des finances publiques, Paris, Lettre de commentaires p. 7.*
6. *CNOCP, Lettre de commentaires, p. 15.*

3.3 Position par rapport à l'approche "échange"

D'après certains répondants [1], l'accord entre le concédant et le concessionnaire pourrait être analysé comme l'échange d'une prestation de construction contre un droit d'exploiter l'ouvrage, et, plus précisément, contre un droit à exiger une rémunération de la part de l'usager. On peut d'ailleurs souligner que, dans le cas du modèle de l'actif incorporel, l'IFRIC 12 [2] se réfère à cette approche, et que celle-ci est prévue par l'IAS 38 [3] pour la comptabilisation et l'évaluation de certaines immobilisations incorporelles.

Il est reproché à l'ED 43 de ne pas y avoir recours, alors même que cette notion d'échange permettrait un raisonnement plus logique que celui basé sur la "performance obligation". Tout d'abord, la notion d'"échange" explique pourquoi l'actif incorporel transféré au concessionnaire n'est pas inscrit, avant la signature du contrat de concession, dans les comptes du concédant. La raison en est l'absence de fiabilité dans son évaluation. Seul le contrat de concession met en évidence cet actif et rend possible la détermination de sa valeur. Ensuite, la traduction de l'"échange" dans le traitement comptable permet de faire ressortir deux opérations simultanées : la reconnaissance chez le concédant de l'actif incorporel, et son octroi au concessionnaire. Chez ce dernier, l'actif incorporel représente le droit de faire payer une tierce partie : l'usager du service concédé.

D'autre part, cette approche serait cohérente avec la norme IPSAS 9 "Revenus en provenance des transactions d'échange", l'accord de concession de services répondant à la définition de ce type d'opération 22. Cette norme prévoit [4] que les échanges de services ou de biens dissemblables doivent conduire à la comptabilisation d'un revenu. Cependant, dans le cas de l'enregistrement initial d'une concession, cette disposition pourrait être adaptée, et ne pas prendre la forme d'une inscription d'un produit rattachable au résultat d'un exercice particulier. L'opération d'échange ne générant pas pour le concédant une entrée d'avantages économiques ou de potentiel de service sur une période spécifique, et dans la mesure où ce droit existait préalablement au contrat de concession, une solution consisterait à inscrire la contrepartie de l'immobilisation dans la situation nette [5]. Cette solution serait conforme à l'IPSAS 1, qui définit la situation nette comme le solde des actifs de l'entité après déduction de toutes ses dettes.

Dans son projet d'amélioration de l'ED 43, l'IPSASB retient finalement l'approche "échange", mais sans adopter la solution de rattachement à la situation nette suggérée ci-dessus.

3.4 Alternative à la "performance obligation"

Une attention particulière mérite d'être accordée à la position du GASB (Governmental Accounting Standards Board) des Etats-Unis d'Amérique en raison de son originalité. Il a publié en juin 2010 un ED 30 consacré à "Accounting and financial reporting for service concessions arrangements". L'organisme américain préconise aussi de comptabiliser un actif dès le début de la concession. Cependant, la contrepartie envisagée n'est pas un compte de dette (comme c'est le cas dans l'ED 43 de l'IPSASB), mais un compte "Deferred inflow of resources". Il sera réduit progressivement par transfert dans un compte de produit.

L'ED 30 ne donne pas d'explication sur la nature de ce compte "deferred inflow of resources", mais on peut se re porter au Concept statement 4 "Elements of financial statements" [6]. Celui-ci définit deux nouveaux éléments des états financiers pour les entités publiques : les deferred outflows of resource et les deferred inflows of resource. Ces flux différés correspondent à des charges et produits intéressant les périodes futures [7]. Malgré leur proximité avec les "charges constatées d'avance" et les "produits constatés d'avance", ils s'en distinguent. Ils ne doivent pas être rattachés, respectivement, aux créances ou aux dettes, parce qu'ils n'en remplissent pas les conditions : une ressource contrôlée actuellement, pour un actif, et une obligation actuelle, pour un passif. Leur inscription séparée est destinée à faciliter la lecture des états financiers par les utilisateurs [8].

Finalement, compte tenu de la fréquence de la remise en cause du recours à la notion d'"obligation d'exécution" dans les lettres de commentaires, et des arguments développés, l'IPSASB prévoit de la remplacer. La nécessité de la cohérence avec les autres IPSAS est rappelée, ainsi que la volonté de se conformer à la disposition de l'IPSAS 9, qui demande la comptabilisation d'un revenu dans le cas d'un échange d'actifs dissemblables. Toutefois, l'IPSASB précise que cette disposition ne signifie pas que le revenu soit comptabilisé en totalité dès le début de la concession. Il en résulte sa nouvelle proposition d'utiliser un poste "Revenu reçu en avance" (revenue received in advance), encore classé parmi les dettes, à la place de "performance obligation" [9].

CONCLUSION

Le projet de norme internationale élaboré par l'IPSASB s'efforce de combler un vide et a pour volonté affichée de ne pas traiter le cas du concédant indépendamment de celui du concessionnaire. Il en résulte la mise en œuvre de l'approche "miroir", basée sur une recherche de symétrie par rapport aux règles prévues pour le concessionnaire, l'ED 43 reprenant les principes de l'IFRIC 12, en les adaptant au cas du concédant. L'exposé-sondage prévoit que le concédant comptabilise l'immobilisation à l'actif de son bilan, lorsqu'il en détient le contrôle, la comptabilisation par le concédant devant s'effectuer en conformité avec les normes IPSAS 17 (Immobilisations corporelles) ou IPSAS 31 (Immobilisations incorporelles) qui reprennent les principes des normes IAS 16 et IAS 38. L'inscription à l'actif du concédant d'une immobilisation "apportée" par le concessionnaire

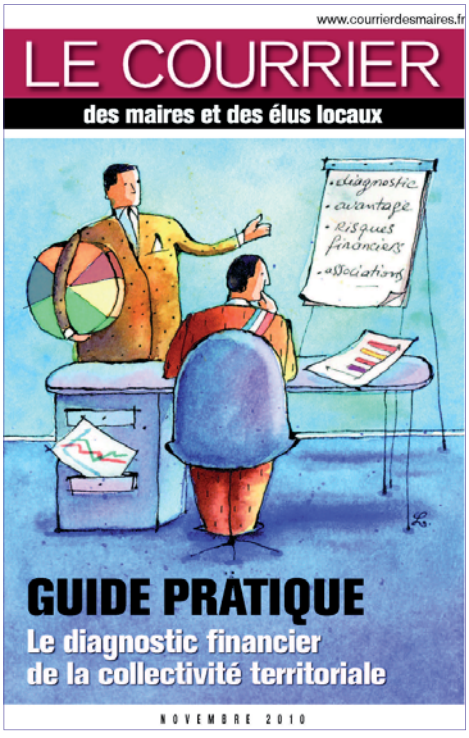
1. *IFRIC 12, § 26.*
2. *IAS 38, §§ 45-47.*
3. *ED 43, § 24.*
4. *IPSAS 9, § 17.*
5. *Direction générale des finances publiques, Paris, Lettre de commentaires, p. 8 et CNOCP, Lettre de commentaires, p. 16.*
6. *GASB 4e partie du Conceptual Framework, juin 2007.*
7. *J.C. Scheid, Le cas des péages perçus par le concessionnaire selon IPSASB ED 43 "Service concession arrangements : grantor", Revue française de comptabilité, n° 435, septembre 2010.*
8. *J.C. Scheid, "Etats financiers, de nouveaux éléments", Revue française de comptabilité, n° 402, septembre 2007.*
9. *IPSASB Meeting, mars 2011, Agenda paper 8.2, § 20F.*

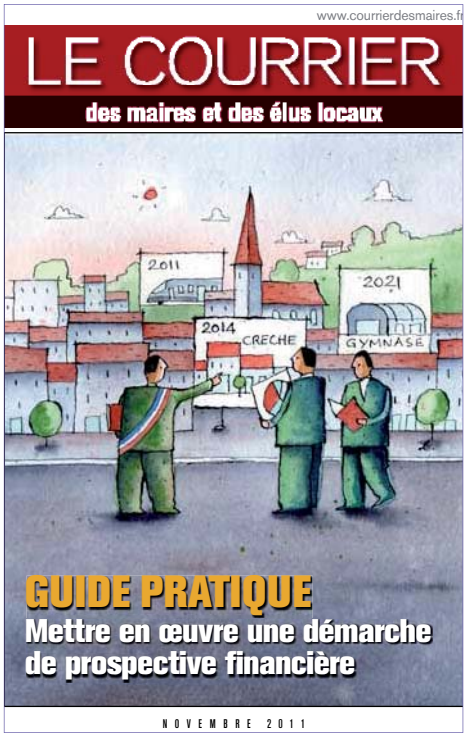
nécessite une contrepartie au passif, mais la forme d'une "performance obligation" et la référence à l'IPSAS 19 (Provisions, contingent liabilities and assets), dans le cas où le concessionnaire obtient le droit de prélever une redevance sur l'usager, sont remises en question. Compte tenu des commentaires reçus à la suite de cet exposé-sondage, l'IPSASB prévoit de modifier sa position en adoptant une autre approche, et en comptabilisant un "revenu perçu en avance".

Bibliographie

- √ Ph. Adhémar, La normalisation comptable internationale pour le secteur public, La Revue du Trésor, n° 1, janvier 2006.
- √ CNC, Commission concession, Rapport 1991, Bulletin du CNC n° 86, 1er trimestre 1991.
- √ IASB, IFRIC 12, Accords de concession de services, 2006.
- √ IPSASB, ED 43 : Services Concession Arrangements : Grantor, février 2010.
- √ B. Lebrun, Les contrats de concession (IFRIC 12), Revue fiduciaire comptable, n° 339, mai 2007.
- √ B. Lebrun, Délégation de service public, les règles comptables françaises, Revue fiduciaire comptable, n° 367, décembre 2009.
- √ J.L. Lebrun, Accords de concession, Conférence IMA, 13-2-2007.
- √ M. Portal, Les concessions de service public selon l'IFRIC IASB 12 et l'ED IPSASB 43, Revue française de comptabilité n° 431, avril 2010.
- √ L. Ravary, Une norme comptable internationale pour les délégations de service public, Revue française de comptabilité n° 378, juin 2005.
- √ S. Rocher, La genèse de la normalisation internationale de la comptabilité publique, Revue française de comptabilité n° 438, décembre 2010.
- √ J.C. Scheid, Comptabilisation d'une concession chez le concédant selon l'exposé-sondage 43 de l'IPSASB, Revue française de comptabilité n° 433, juin 2010.
- √ J.C. Scheid, Le cas des péages perçus par le concessionnaire selon IPSASB ED 43 "Service concession arrangements : grantor", Revue française de comptabilité n° 435, septembre 2010.
- √ J.C. Scheid, Les comptes de "performance obligations" proposés par ED 43 de l'IPSASB et par ED 2010/9 de l'IASB, Revue française de comptabilité n° 438, décembre 2010.
- √ J.C. Scheid, Etats financiers : de nouveaux éléments, Revue française de comptabilité, n° 402, septembre 2007.

Pierre SCHEVIN
Professeur à l'Université de Strasbourg,
Ecole de management,
Diplômé d'expertise comptable





ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES

CLUB SECTEUR PUBLIC DES EXPERTS COMPTABLES

Pour vos marchés de services et notamment ceux du conseil aux collectivités, l'article 40 du code des marchés publics du 1er août 2006 dispose que l'acheteur doit apprécier si *« compte tenu de la nature ou du montant […] des services en cause, une publication dans un journal spécialisé correspondant au secteur économique concerné est par ailleurs nécessaire pour assurer une publicité conforme aux principes mentionnés à l'article 1er »*

L'Ordre des Experts-Comptables
met à la disposition des acheteurs publics
ses sites Internet :
www.experts-comptables.fr
&
www.secteurpublic.asso.fr

Ces sites permettent d'informer et d'accompagner l'ensemble des professionnels sur les appels d'offres relatifs aux missions de conseil qu'ils conduisent au quotidien dans les collectivités.

Un catalogue non exhaustif de ces missions, avec descriptif synthétique, est présenté aux acheteurs et accessible sur les deux sites.

Pour toutes ces missions de Conseil, n'hésitez pas à communiquer vos offres sur les sites de l'Ordre !

Pour tout renseignement :
sguerin@cs.experts-comptables.org
sletallec@cs.experts-comptables.org
CSOEC - 19 rue Cognacq Jay - 75007 PARIS

LES CONTRATS PUBLICS

LE DROIT DU CONTENTIEUX DES CONTRATS DES CONTRATS PUBLICS EN CONSTANTE ÉVOLUTION

Depuis le début de l'année 2011, le Conseil d'Etat poursuit son œuvre de bouleversement du contentieux droit des contrats publics.

1

La Haute Juridiction avait déjà, quelques années auparavant, largement assoupli sa jurisprudence consacrée **aux conséquences qu'il entendait tirer des irrégularités commises par les pouvoirs adjudicateurs à l'occasion des procédures de mise en concurrence des contrats publics** *(CE, 28 décembre 2009, Ophrys c/ commune de Béziers, req. n° 304 802, AJDA 2010, p. 142).* Faisant prévaloir le principe de loyauté des relations contractuelles sur le principe de légalité, elle avait ainsi considéré qu'une méconnaissance des règles de passation des contrats ne pouvait être invoquée devant le juge de plein contentieux qu'à la condition qu'elle rende impossible l'application du contrat, compte tenu de la gravité de l'irrégularité procédurale commise et des circonstances dans lesquelles elle était intervenue.

2

En début d'année 2011, le Conseil avait été amené à se prononcer sur l**es pouvoirs du juge de l'exécution saisi d'une demande de résiliation d'un contrat à la suite de l'annulation par le juge administratif d'un acte détachable à ce contrat pour considérer que le juge du contrat** *doit (CE, 21 février 2011, communauté d'agglomération Clermont-Com munauté, req. n° 337 349 et Société des autoroutes du nord et de l'est de la France, req. n° 330 236) :*

> *« Vérifier que les irrégularités dont se prévalent les parties sont de celles qu'elles peuvent, eu égard à l'exigence de loyauté des relations contractuelles, invoquer devant lui » ;*
> *« Apprécier l'importance et les conséquences de l'irrégularité, en tenant particulièrement compte de l'objectif de stabilité des relations contractuelles ».*

Il avait alors définit les pouvoirs du juge du contrat à ces termes. Celui-ci peut :

> *« - décider que la poursuite de l'exécution du contrat est possible, éventuellement sous réserve de mesures de régularisation prises par la personne publique ou convenues entre les parties » ;*
> *« - prononcer, le cas échéant, avec un effet différé, après avoir vérifié que sa décision ne portera pas une atteinte excessive à l'intérêt général, la résiliation du contrat » ;*
> *« - annuler le contrat, mais en raison seulement des irrégularités invoquées par une partie ou relevées d'office par lui, tenant au caractère illicite du contenu du contrat ou à un vice d'une particulière gravité relatif notamment aux conditions dans lesquelles les parties ont donné leur consentement ».*

Il juge que des irrégularités commises lors de la procédure de passation du contrat peuvent être invoquées par les parties devant le juge du contrat, mais que celles-ci ne peuvent être sanctionnées par l'annulation du contrat qu'à la condition qu'elles aient été d'importance et que leurs conséquences ne portent pas une atteinte excessive à l'intérêt général ou que la gravité du vice commis soit essentielle.

3

Et le jour du printemps, la Haute juridiction s'est cette fois attaquée aux **recours susceptibles d'être introduits devant le juge du contrat contre une décision de résiliation et aux pouvoirs de ce juge** *(CE, Sect. 21 mars 2011, Commune de Béziers, req. n° 304806, à paraître au rec.).*

Il juge tout d'abord que :
« *Le juge du contrat, saisi par une partie d'un litige relatif à une mesure d'exécution d'un contrat, peut seulement, en principe, rechercher si cette mesure est intervenue dans des conditions de nature à ouvrir droit à indemnité ; que, toutefois, une partie à un contrat administratif peut, eu égard à la portée d'une telle mesure d'exécution, former devant le juge du contrat un recours de plein contentieux* contestant la validité de la résiliation de ce contrat et tendant *à la reprise des relations contractuelles ; qu'elle doit exercer ce recours, y compris si le contrat en cause est relatif à des travaux publics, dans un délai de deux mois à compter de la date à laquelle elle a été informée de la mesure de résiliation ; que de telles conclusions peuvent être assorties d'une demande tendant, sur le fondement des dispositions de l'article L. 521-1 du code de justice*

administrative, à la suspension de l'exécution de la résiliation, afin que les relations contractuelles soient provisoirement reprises ».

Ensuite, sur l'office du juge, il pose :

> *« qu'il incombe au juge du contrat, saisi par une partie d'un recours de plein contentieux contestant la validité d'une mesure de résiliation et tendant à la reprise des relations contractuelles, lorsqu'il constate que cette mesure est entachée de vices relatifs à sa régularité ou à son bien-fondé, de déterminer s'il y a lieu de faire droit, dans la mesure où elle n'est pas sans objet, à la demande de reprise des relations contractuelles, à compter d'une date qu'il fixe, ou de rejeter le recours, en jugeant que les vices constatés sont seulement susceptibles d'ouvrir, au profit du requérant, un droit à indemnité ; que, dans l'hypothèse où il fait droit à la demande de reprise des relations contractuelles, il peut décider, si des conclusions sont formulées en ce sens, que le requérant a droit à l'indemnisation du préjudice que lui a, le cas échéant, causé la résiliation, notamment du fait de la non-exécution du contrat entre la date de sa résiliation et la date fixée pour la reprise des relations contractuelles ».*

Pour apprécier la nécessité d'ordonner la reprise des relations contractuelles, le juge du contrat est appelé à examiner si, *« eu égard à la gravité des vices constatés et, le cas échéant, à celle des manquements du requérant à ses obligations contractuelles, ainsi qu'aux motifs de la résiliation, une telle reprise n'est pas de nature à porter une atteinte excessive à l'intérêt général et, eu égard à la nature du contrat en cause, aux droits du titulaire d'un nouveau contrat dont la conclusion aurait été rendue nécessaire par la résiliation litigieuse. »*

Comme auparavant, le juge analyse la décision de résiliation unilatérale en une mesure d'exécution du contrat. Mais le juge administratif ne se reconnaissait pas le pouvoir de l'annuler, sauf à de très rares exceptions *(CE, 9 janvier 1957, Daval, AJDA 1957, p. 9 ; CE, 3 juin 1987, société nîmoise de tauromachie et de spectacles, LPA, 15 juin 1988 ; CE, 4 décembre 2002, société Eurovia Méditerranée, BJDCP 2003, n° 27, p. 154, concl. Le Chattelier).*

Pour le commissaire du Gouvernement Laurent en effet, *« il existe un principe jurisprudentiel fondamental en matière de marché, d'après lequel le juge ne peut annuler les mesures prises par le maître de l'œuvre envers l'entrepreneur » (Concl.sous CE, 9 janvier 1957, Daval, précité).*

Ce principe d'impossibilité de prononcer l'annulation des actes d'exécution ou de résiliation, avait été affirmé aussi bien pour les marchés publics que pour d'autres contrats, *(CE, Section, 10 mai 1963, société coopérative agricole de production « La prospérité fermière », RDP 1963, 597 concl. Braibant ; CE, Sect., 6 novembre 1970, Sathoval, AJDA 1971, p. 105, concl. Baudouin).*

Pour le juge du contrat, les litiges contractuels ne pouvaient donner lieu qu'à un recours indemnitaire.

Le Conseil d'État avait rappelé à cet égard que *(CE, Sect., 31 mars 1989, département de la Moselle, rec. p. 105 ; RFDA 1989, p. 466, concl. Fornacciari ; AJDA 1989, p. 315, chron. Honorat et Baptiste) :*

> *« Le juge du contrat n'a pas, en principe, le pouvoir de prononcer, à la demande de l'une des parties, l'annulation des mesures prises par l'autre comme contraires aux clauses du contrat et il lui appartient seulement de rechercher si ces mesures sont intervenues dans des conditions de nature à ouvrir à un droit à indemnité ».*

Forcené, ce principe ne connaissait que des exceptions extrêmement limitées *(CE 21 décembre 1960, Hospice de Chauny, rec. p. 724 ; CE 26 novembre 1969, Société civile Vincent, rec. p. 539 ; CE 22 février 1980, SA des Sablières d'Arressy, rec. p. 109, DA 1980, com. 85 ; CE 3 mars 1978, Hôpital intercommunal de Fréjus Saint-Raphaël, rec. p. 923 ; CE 16 février 1996, SIMOTAP, DA 1996, com. 256) :*

- lorsque les textes le prévoyaient ce qui était rare ;
- pour certains contrats eu égard à leur nature ou leur importance, tels que les conventions d'occupation du domaine public ou les concessions de service public qui impliquent la réalisation par le cocontractant des investissements importants que seule la durée peut permettre d'amortir, les contrats d'organisation du service public conclus en application des lois de décentralisation.

Dans l'arrêt Commune de Béziers, le Conseil d'Etat réaffirme ce principe. Mais il y apporte immédiatement une exception, non plus au cas par cas comme précédemment, mais générale en ces termes : *« eu égard à la portée »* de la décision de résiliation en cas d'illégalité de celle-ci.

Pourtant, très récemment encore, dans son rapport 2008, le Conseil d'État avait très récemment rappelé que l'interdiction pour le juge d'annuler une décision de résiliation et l'avait justifiée par deux justifications essentielles *(rapport annuel du Conseil d'État « Le contrat, mode d'action public de la production des normes », rapport 2008 à la documentation française, p. 101) :*

- soit inutile dans la mesure où il intervient souvent très tardivement ;
- soit dangereuse car de nature à troubler la continuité du service public.

Bien plus, la section du contentieux du Conseil d'Etat ouvre au requérant le droit de demander au juge du contrat la reprise des relations contractuelles.

L'ensemble de ce mouvement jurisprudentiel tend à accroitre considérablement les pouvoirs du juge du contrat. Le droit du contentieux des contrats publics jusqu'alors plutôt rigide, dans lequel son appréciation se trouvait circonscrite aux seules questions de légalité, s'ouvre désormais et lui permet de se prononcer en considération de l'économie du contrat.

Le juge administratif voit ainsi son rôle renforcé dans la vie du droit public des affaires.

Delphine KRUST
Avocate à la Cour
SCP Krust-Penaud
www.avocats-krust-penaud.com

LA SOCIETE PUBLIQUE LOCALE

LES SOCIÉTÉS PUBLIQUES LOCALES : UN OUTIL EFFICACE, DES PIÈGES À ÉVITER

Les sociétés publiques locales sont un nouvel outil à disposition des collectivités territoriales et de leurs groupements, leur permettant d'inscrire leur action dans un cadre juridique de droit privé tout en pouvant bénéficier d'aménagements en matière de marchés publics.

Cet instrument présente de nombreuses applications. Parmi elles, il a vocation à remplacer les associations dites *« transparentes »*, qui ne sont concrètement qu'une manifestation des collectivités locales dans un cadre juridique associatif. Or, dans la pratique, ces associations sont parfois amenées à exercer une activité lucrative, d'où une inadéquation entre la nature de la structure et l'activité exercée : ainsi, les organes de direction des associations ne sont pas adaptés à l'exercice d'une gestion quotidienne *« privée »*, et il peut également être reproché à l'association d'outrepasser son objet initial. Les SPL permettent, d'une manière plus générale, la prise en charge d'un service public par une structure privée détenue par les collectivités territoriales.

Issue de la jurisprudence communautaire, la SPL peut être qualifiée d'entreprise *« in house »,* c'est-à-dire dont le degré de dépendance envers des personnes publiques est tel qu'on peut la considérer comme une émanation de celles-ci. Cela rejoint le concept français de quasi-régie, avec toutefois quelques spécificités majeures :

- les SPL sont des sociétés anonymes, régies à 90% par le droit des sociétés ;
- elles se rapprochent donc fortement des Sociétés d'Eco nomie Mixte Locales, à ceci près que leurs actionnaires ne peuvent être que des collectivités locales ou leurs groupements ;
- leurs salariés ne sont ni des fonctionnaires ni des contractuels de droit public, mais bien des salariés de droit privé, avec les conséquences que cela suppose en terme de recrutement, de gestion du personnel ou encore de licenciement ;
- et, surtout, elles sont dispensées de devoir répondre à des appels d'offres à la double condition de travailler exclusivement pour les collectivités qui en sont actionnaires, et que celles-ci exercent en retour un *« contrôle analogue »* à celui qu'elles ont sur leurs propres services.

1. UNE ENTREPRISE EXCLUSIVEMENT AU SERVICE DES COLLECTIVITÉS LOCALES

Les SPL sont les premières entreprises privées que les collectivités locales (et leurs groupements) sont les seules à pouvoir diriger. Certes, les SEML présentaient déjà une telle possibilité, mais dans la pratique la présence d'institutions privées souvent puissantes et expérimentées (banques, Caisse des Dépôts et Consignations…) était susceptible d'entraver la conduite de la gestion par des collectivités pourtant majoritaires.

Cette liberté nouvelle pour les collectivités locales permet principalement de porter un projet de service public, qu'il soit administratif, industriel ou commercial, ou encore mixte. On peut imaginer la création d'une SPL pour :

- exploiter un équipement en cours de construction ou déjà existant (ex : centre des congrès),
- exploiter un service public comme le transport de voyageurs ou gestion des déchets,
- reprendre un service public exploité par un concessionnaire, pour qu'il soit assuré par la collectivité,
- ou assurer des missions d'intérêt général au sens le plus large du terme, à condition toutefois que cela puisse rentrer dans le domaine de compétence des collectivités actionnaires.

On peut également avoir le cas de la reprise d'une entreprise ou association en difficulté (avant ou pendant une procédure collective), mais dont l'activité présente un fort intérêt pour la collectivité. Dans ce cas, il est souhaitable de passer par des procédures amiables (mandat ad hoc notamment) pour assurer une transition efficace et discrète, tout en prenant garde aux conséquences financières (afin notamment qu'il ne soit pas reproché à la SPL de vider une entité de son actif, ce qui passe par une analyse au cas par cas, et des solutions personnalisées à trouver auprès de spécialistes en la matière).

Quelque soit l'objet de l'opération, **l'intérêt majeur sera la maîtrise complète de la SPL par le pouvoir politique local ;** les contrats conformes à l'objet statutaire de la SPL n'auront pas à respecter les procédures d'appels d'offre à condition de ne concerner que les actionnaires directs de la SPL, et que ces derniers exercent sur la société un *« contrôle analogue »* à celui d'une collectivité sur ces propres services.

2. DES PROBLÈMES CONCRETS À ANTICIPER POUR MIEUX LES ÉVITER

Le cadre juridique applicable fait appel au droit communautaire (en particulier la jurisprudence de la Cour de Justices de l'Union Européenne), au Code Général des Collectivités Territoriales, au Code de Commerce, au Code des Marchés Publics, à une circulaire administrative… sans que tous ces textes ne soient forcément en accord les uns avec les autres. Ils ont pourtant tous des exigences à satisfaire, ce qui ne va pas sans difficulté.

1) Un régime juridique complexe et non encore définitivement fixé

En premier lieu, il convient d'être vigilant sur le fait que le droit applicable n'est pas encore totalement fixé : aucune jurisprudence de droit interne n'est à noter pour le moment, les textes étant trop récents pour que des conflits aient pu aboutir. Des surprises sont donc possibles de ce côté.

L'exigence du contrôle analogue nous paraît cristalliser de nombreuses questions. Le principe est que ce *« contrôle analogue »* doit exister afin que la SPL soit considérée comme *« in house »*, et donc échappe à l'obligation de répondre à des appels d'offres pour pouvoir travailler avec ses collectivités actionnaires.

Cela supposerait que les collectivités actionnaires puissent décider de l'embauche ou du licenciement du personnel, puisse donner des directives quotidienne sur le travail à accomplir, etc. Or le droit des sociétés confère la quasi-totalité des pouvoirs au directeur général de la Société, avec des comptes à rendre au Conseil d'Administration de manière somme toute très périodique par rapport au concept de contrôle analogue. Une dépossession des pouvoirs du directeur général au profit de l'assemblée générale des actionnaires ou même du conseil d'administration n'est donc pas conforme au Code de Commerce.

Il faut pourtant assurer une courroie de transmission entre les actionnaires d'une part et la Société Publique Locale d'autre part, toujours dans cet objectif de contrôle analogue. Parmi les pistes envisageables, on peut noter :

- la création de comités de suivi de gestion dans lesquels se retrouvent des administrateurs et éventuellement des fonctionnaires de services concernés des collectivités, avec un droit de vote limité aux administrateurs et permettant d'émettre des avis ou des alertes en direction du directeur général, du conseil d'administration, ou de l'assemblée générale

- ou la mise en place d'une société anonyme à conseil de surveillance, ce qui ne va pas sans poser d'autres questions en terme de gouvernance.

A ce jour, faute de jurisprudence et d'avis des Chambres Régionales des Comptes, il faut être conscient qu'aucune solution ne peut se prévaloir de conférer une sécurité juridique absolue aux actionnaires.

Parmi les nombreux points à examiner, deux sont à signaler :

- le conseil d'administration (dans les structures qui en disposent) doit fonctionner de manière efficace, ce qui suppose que le pouvoir politique accepte une formation restreinte pour éviter tout problème de quorum. En effet, les agendas souvent surchargés des élus peuvent rendre difficile la tenue effective de réunions dans lesquels un quorum élevé est requis…
- dans certains cas, un transfert du personnel va devoir s'opérer, avec application de l'article L 1224-1 du Code du Travail qui prévoit le transfert des contrats *« en l'état ».* Cela vise le cas de reprises d'entreprises ou d'activités qui pourraient avoir vocation à entraîner de tels transferts.

2) Des contrôles issus du droit public

Malgré le caractère foncièrement *« privé »* des SPL, le lien avec les collectivités, l'activité et l'origine des financements font qu'un encadrement de la gestion est prévu.

Cet encadrement se caractérise par :

- des procédures d'achats encadrés, les SPL ayant vocation à relever de l'ordonnance 2005-645 et du décret 2005-1742. Sommairement, il s'agit de mettre en place des procédures internes, dont la complexité varie en fonction des montants des marchés, et qui permettent d'assurer le respect des principes essentiels de la commande publique : liberté d'accès, égalité de traitement, transparence des procédures,

- un contrôle des Chambres Régionales des Comptes, véritable audit général de l'activité de la société.

Il ne s'agit pas de nouveautés à proprement parler, les SEML étant déjà soumises à ces règles.

3) Une entreprise « privée » qui peut être en difficulté

Les SPL sont avant tout des sociétés de droit privé et non des collectivités locales. A ce titre, elles sont supposées assurer un équilibre réel de leur gestion, sous peine de sanctions qui auront nécessairement un impact politique…

En tant que Sociétés Anonymes, les SPL sont soumises au contrôle annuel d'un commissaire aux comptes qu'elles désignent. Rappelons qu'en cas de difficulté, le commissaire aux comptes a l'obligation (sauf à engager sa responsabilité personnelle) de lancer une procédure d'alerte dont le stade ultime est la convocation devant le président du Tribunal de Commerce du ressort. De plus, les faits délictueux relevés peuvent faire l'objet d'une révélation devant le Procureur de la République (révélation obligatoire également).

Si des pertes se produisent, c'est-à-dire que les produits sont inférieurs aux charges de l'exercice, il est possible que cela aboutisse à une consommation de plus de la moitié des capitaux propres. Une publicité et une assemblée générale extraordinaire sont alors exigées par la loi, avec reconstitution à assurer dans les deux ans.

Enfin, dans les cas les plus graves, une SPL peut se retrouver en redressement voire en liquidation judiciaire…

Les SEML sont soumises à ces mêmes règles, mais il est important de bien insister sur le fait que la conception d'une SPL ne peut se faire de manière cavalière, sans se soucier des conséquences qu'une insuffisance de budget peut avoir.

3. QUELQUES CONSEILS « DE BON SENS »

Avant tout, il est essentiel d'anticiper le fonctionnement de la SPL :

- quel objet la SPL doit-elle avoir ?
- quel est son budget ? Quel qu'il soit, il devra être équilibré, autant en trésorerie que comptablement, et surtout il devra être assuré afin de ne pas avoir de mauvaise surprise à la fin de l'année, a fortiori en période électorale…
- les parties prenantes ont-elles toutes bien intégré le fait qu'il s'agit d'une société de droit privé, et donc que sa gestion doit être efficace ?
- quelle perception sera celle du personnel, avec le problème d'une externalisation ou d'un différentiel de traitement ?
- les administrations concernées sauront-elles agir suffisamment rapidement pour ne pas bloquer les contrats et les fonds ?
- enfin, des *« coups »* sont-ils à attendre de la part d'adversaires ? (contrôles de l'inspection du travail, de la CARSAT… pour des tentatives de déstabilisation).

Il est bien évident que les considérations politiques locales auront forcément un impact sur cette gestion, mais c'est avant tout une exigence d'efficacité qu'il faut avoir pour ce type de structure… ce qui permettra d'ailleurs, en cas de réussite, de disposer d'un outil politique souple et puissant.

Richard RENAUDIN & ***Jean-Baptiste MERVELET***
Cabinet EXPERTIS CFE
2 allée d'Evry – 54600 – VILLERS-LES-NANCY
jbmervelet@expertiscfe.fr

LE CHOIX DU MODE DE GESTION : SPL OU DELEGATAIRE PRIVE

Le contexte économique actuel contraint les collectivités territoriales à rechercher des économies sur le coût de la gestion et de l'exploitation des services publics locaux. Parmi les évolutions récentes, les assemblées délibérantes des collectivités territoriales peuvent désormais se prononcer sur le principe de la délégation d'un service public à une SPL (Société Publique Locale). Les SPL ont été instituées par la loi n°2010-559 du 28 mai 2010. Ce sont des sociétés anonymes dont tous les actionnaires, deux au minimum, sont des collectivités territoriales ou des groupements de collectivités territoriales.

Rappelons qu'en principe, la création ou le renouvellement d'une délégation de service public est encadrée par une procédure de passation définie dans les articles 1411-1 à 1411-19 du CGCT. Cette procédure implique une mise en concurrence des entreprises privées candidates. Or l'article L.1411-12 du CGCT a été récemment complété par le législateur afin d'exempter des règles de droit commun toute délégation de service public confiée à une SPL, lorsque les deux critères des relations *« in house »* sont vérifiés et que l'activité déléguée figure expressément dans les statuts de la SPL.

Ces deux modes de gestion, bien que conférant un cadre juridique privé à l'exploitation d'un service public, se fondent sur des choix politiques bien distincts. Dans le cas d'une délégation d'un service public à une entreprise privée après mise en concurrence, la collectivité territoriale délègue sa compétence, mais en contrepartie elle a l'obligation de contrôler l'entreprise délégataire. Dans le cas d'une délégation de service public confiée à une SPL sans mise en concurrence, la collectivité conserve le plein exercice de sa compétence et doit exercer sur l'activité de la SPL un contrôle analogue à celui qu'elle exerce sur ses propres services.

Cet article présente quelques éléments de comparaison sur les impacts du choix du mode de gestion et du cadre juridique et financier sur les obligations administratives et les coûts de la collectivité.

LA GOUVERNANCE

Avant de choisir un mode de gestion, il faut tenir compte du contexte territorial, des relations passées et de l'anticipation des relations futures entre collectivités ou groupements associés. Gérer des relations entre associés est bien différent de gérer des relations contractuelles ou des relations de tutelle. S'associer, c'est partager le pouvoir et l'argent. L'organisation de ce partage présente des risques si elle n'est pas parfaitement aménagée en amont, dès la rédaction des statuts. En effet, les objectifs et la composition des collectivités territoriales ou groupements actionnaires peuvent évoluer différemment de ceux initialement prévus dans les statuts de la SPL, notamment en fonction des aléas des échéances électorales. Or dans une société anonyme, l'une des principales causes de dérapage et de blocage des décisions collectives est lorsqu'il y a égalité dans la répartition du capital et donc du pouvoir. Par ailleurs, lorsque l'une des collectivités ou un groupement actionnaire souhaitera se retirer de la SPL, il devra céder ses parts. Pour ce faire, les parts devront être évaluées avec des méthodes adéquates, compatibles entre elles et cohérentes avec le modèle comptable adopté. Ensuite, le cédant, c'est à dire la collectivité qui souhaite se désengager de la SPL, devra trouver un acquéreur.

Lorsque la gestion est déléguée à une entreprise privée, la collectivité territoriale ne prend pas part aux décisions collectives. Par conséquent, elle n'a pas à gérer des problèmes de gouvernance. Les relations avec l'entreprise privée délégataire sont fixées à l'avance dans le cahier des charges et dans la convention de délégation.

LES PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES

Selon L.1531-1 du CGCT, les règles comptables applicables aux SPL sont celles qui sont applicables aux sociétés anonymes. Les SA sont régies par le livre II du code de commerce.

Concernant les délégations de service public sous forme de concessions, des règles françaises ont été énoncées par le guide comptable de 1975. Ces règles n'ont cependant pas de caractère règlementaire, ni pour les SPL, ni pour les entreprises privées délégataires. Sur le plan international, il n'existe pas de norme spécifique relative aux concessions mais il existe une interprétation, l'IFRIC 12 *« Accords de concessions de services », qui propose de nouveaux modèles de comptabilisation pour les biens mis en concession.»* Dans tous les cas, il est indispensable de mettre en place une comptabilité analytique propre à donner des informations pertinentes et dans un délai raisonnable sur la qualité du service délégué ainsi que sur l'évolution des coûts.

LES MODALITES DE FINANCEMENT

Une SPL comme une entreprise privée délégataire peut emprunter, effectuer des augmentations de capital ou recevoir des apports en compte courant. Cependant, des règles plus contraignantes existent pour la SPL :

Apports en compte courant

Les apports en compte courant doivent faire l'objet d'une convention expresse entre les collectivités actionnaires et la SPL. Cette convention doit mentionner, à peine de nullité : la nature, l'objet et la durée de l'apport, le montant, les conditions de remboursement et éventuellement de rémunération ou de transformation en augmentation de capital de l'apport. L'apport ne peut être accordé que pour 2 ans au maximum, et est renouvelable une fois et sans que la SPL puisse bénéficier d'une nouvelle avance avant que la première n'ait été remboursée ou transformée en augmentation de capital (CGCT, articles L.1522-4 et L.1522-5).

Augmentations de capital

Elles sont décidées par une assemblée générale extraordinaire de la SPL et une décision des assemblées délibérantes des collectivités. Les augmentations de capital font l'objet d'une publicité légale.

LA FISCALITE

Les règles fiscales applicables aux SPL sont identiques à celles applicables aux sociétés anonymes. Ce sont celles qui concernent l'impôt sur les sociétés, l'impôt foncier, la contribution économique territoriale et la TVA. Signalons cependant qu'une entreprise privée délégataire a une totale liberté pour créer des filiales et mettre en place une gestion fiscale et comptable optimisée et sécurisée dans le cadre d'un groupe de sociétés (application du régime des sociétés mères et filiales et du régime de l'intégration fiscale). La création de filiales par une SPL est plus encadrée juridiquement : d'une part le champ d'application territorial est plus restrictif et d'autre part et il est nécessaire que les collectivités présentes au conseil d'administration autorisent la prise de participation. Enfin, les collectivités ou groupements doivent exercer un *« contrôle analogue »* sur ces filiales.

LE STATUT DU PERSONNEL

Dans une SPL comme dans une entreprise privée délégataire, le personnel est soumis au droit privé et le cas échéant à une convention collective applicable. Il est toutefois possible dans les deux cas pour la collectivité territoriale de détacher ou de mettre à disposition des agents de droit public.

LE CONTROLE DU MODE DE GESTION

La SPL, ainsi que l'entreprise privée délégataire, sont soumises aux contrôles externes publics du préfet, de la chambre régionale des comptes et d'un commissaire aux comptes :

1. Contrôles du représentant de l'Etat dans le département : contrôle de légalité des contrats et contrôle spécifique (droit d'information au représentant de l'Etat en organisant une procédure de transmission obligatoire de certains actes : délibérations du conseil d'administration, du conseil de surveillance, du directoire ou des assemblées

d'action naires, comptes annuels et rapports CAC). La transmission des actes au préfet est l'une des conditions de leur caractère exécutoire.
2. Contrôle financier de la Chambre régionale des comptes : article L.211-4 du code des juridictions financières, et contrôle de gestion article L.211-8 du code des juridictions financières.
3. Contrôle d'un commissaire aux comptes dans les conditions prévues par le livre II du code de commerce.

Elles sont également soumises aux contrôles de l'Urssaf, de l'Administration fiscale et de l'Inspection du travail.

LA REMUNERATION

Dans une SPL, les administrateurs sont rémunérés par des jetons de présence dont le montant global est voté par les collectivités actionnaires en assemblée. Par ailleurs, la rémunération des dirigeants est votée par le conseil d'administration. Au préalable, une délibération expresse de l'assemblée délibérante de la collectivité ou du groupement dont ils sont issus est nécessaire (CGCT, art. L.1524-5). Cette délibération fixe le montant maximum des rémunérations ou avantages susceptibles d'être perçus ainsi que la nature des fonctions exercées. De plus, l'ensemble de l'indemnité allouée aux élus au titre de leur mandat d'administrateur ou de membre du conseil de surveillance et de leur mandat électif cumulé ne doit pas dépasser le maximum légal autorisé : une fois et demi le montant de l'indemnité parlementaire.

Lorsque la gestion est déléguée à une entreprise privée, la rémunération de l'entreprise privée délégataire est déterminée par le cahier des charges. Cette rémunération est négociée lors de l'appel d'offre entre la collectivité territoriale délégante et l'entreprise candidate. En revanche, les collectivités ne peuvent pas intervenir sur le montant des jetons de présence versés aux administrateurs ou sur le niveau de rémunération des dirigeants de l'entreprise privée délégataire.

CONCLUSION

Le choix du mode de gestion relève avant tout d'un choix politique et des prises de position des élus. Cependant, une étude chiffrée et au cas par cas est nécessaire afin de déterminer quel est le mode de gestion le plus adéquat, dans l'intérêt du contribuable et des élus.

Bibliographie

√ Circulaire du Ministère de l'Intérieur, de l'Outre-Mer, des Collectivités Territoriales et de l'Immigration du 29 avril 2011 relative au régime des SPL et des SPLA.
√ *« 40 questions réponses sur la Société Publique Locale »,* Agir-Le Transport public indépendant, mai 2011 disponible sur le site « www. agir-transport.org ».
√ Livret *« Vrai-Faux »* sur la SPL, disponible sur le site de la Fédération des Entreprises Publiques Locales.
√ Article *« La société publique locale, inquiétudes, idées reçues et demi-vérités »,* Yvon Goutal, analyse publiée dans la Gazette des communes du 29 août 2011, p.44 à 46.
√ Article *« Contrats de concession de service public : la comptabilisation chez le concessionnaire et le concédant »*, Pierre Schevin, Revue Français de Comptabilité, n°444 Juin 2011 p.22 à 26.
√ Cahier *« Les Entreprises Publiques Locales, cadre juridique, 10 études-50 questions réponses »,* Fédération des EPL et Cabinet SEBAN et Associés, paru avec La Gazette des Communes du 17 octobre 2011, 34 pages.

Stéphane DE BRUYN
Expert-comptable mémorialiste
sdebruyn@free.fr
debruynstep@gmail.com

DE LA SEML À LA SPL : CONSÉQUENCES FINANCIÈRES ET FISCALES DE LA RÉSILIATION D'UNE DSP … afin de confier le service à une Société Publique Locale

La transformation d'une SEM en SPL peut permettre de lui confier un nouveau contrat tout en limitant l'impact financier et fiscal de l'opération. Cette solution offre ainsi aux collectivités la possibilité de recourir à ce nouveau mode de gestion sans que des conséquences trop lourdes viennent faire obstacle à sa mise en œuvre.

Certains y verront la mort annoncée de certaines SEM, celles délégataires de leur actionnaire majoritaire, mettant fin à la situation schizophrénique de la *« mère »* **devant respecter le droit de la concurrence dans sa relation avec sa** *« fille ».*

Afin de rationaliser et d'optimiser la gestion d'un service public jusque là délégué à une Société d'Economie Mixte, de nombreuses collectivités envisagent de transformer la SEM en une Société Publique Locale et de lui confier la

gestion du service dans le cadre d'une relation dite « in house ».
La procédure de création de la Société Publique Locale doit alors s'accompagner d'une modification du contrat de Délégation de Service Public qui ne peut, bien souvent, se faire par voie d'avenant compte tenu des modifications envisagées. La rupture du contrat en cours est alors inévitable et emporte des conséquences financières et fiscales qu'il convient d'exposer ici.

La résiliation des contrats pour motif d'intérêt général donne lieu à la signature d'un protocole de fin de contrat précisant les modalités comptables et financières de la rupture anticipée.

Les développements qui suivent visent à décrire les conséquences financières et fiscales de la situation dans laquelle la collectivité met fin, pour motif d'intérêt général, à un contrat de délégation de service public en vigueur et attribue une nouvelle délégation de service public de périmètre comparable à la Société Publique Locale nouvellement créée.

L'ÉPINEUSE QUESTION DU RETOUR DES BIENS

Imposition à la TVA des sommes versées en contrepartie de la remise des biens.

Généralement, les contrats prévoient l'indemnisation du délégataire par le délégant au titre de la part non amortie des biens de retour (biens qui reviennent obligatoirement au délégant) et le rachat éventuel des biens dits de reprise.

D'un point de vue fiscal, ces deux types de versements doivent être distingués dans la mesure où
- l'un s'apparente au paiement d'un prix pour l'acquisition des biens (biens de reprise)
- l'autre correspond à l'indemnisation de la part non amortie des biens qui reviennent de droit à la collectivité (biens de retour)

Les sommes versées au titre du rachat des biens de reprise sont indiscutablement taxables à la TVA puisqu'elles correspondent au paiement d'un prix en contrepartie de la livraison de biens.

Concernant les biens de retour, les dispositions applicables en matière fiscale ont été fixées dans l'instruction BOI 3B-1-02 du 27 mars 2002 qui prévoit que sont soumises à la TVA les indemnités qui *« correspondent à des sommes qui constituent la contrepartie d'une prestation de services individualisée rendue à celui qui la verse ».* L'instruction précise *« qu'à titre d'illustration, pourront notamment être considérées comme la contrepartie d'un service : l'indemnité versée dans le cadre de la résiliation d'un contrat de travaux immobiliers, lorsqu'elle constitue, en fait, la rémunération d'un commencement d'exécution ».*

Les indemnités que verseraient le délégant correspondant à la valeur non amortie des biens qui lui seraient remis par le délégataire doivent s'analyser comme la contrepartie de la livraison de ces biens et devront donc à ce titre être soumises à la TVA au taux normal

Récupération de la TVA payée : transfert de droit à déduction

La TVA payée par le délégant ne pourra être directement déduite dans la mesure où il n'exploitera pas lui même directement le service. Cependant, trouvera alors à s'appliquer le mécanisme du transfert de droit à déduction prévu par l'article 210 de l'annexe II du Code Général des Impôts. Celui-ci dispose en effet, que *« la taxe qui a grevé certains biens constituant des immobilisations et utilisés pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction peut être déduite par l'entreprise utilisatrice qui n'en est pas elle-même propriétaire. La taxe déductible est celle afférente aux dépenses exposées pour les investissements publics que l'Etat, les collectivités territoriales ainsi que leurs groupements, ou leurs établissements publics confient à l'entreprise utilisatrice afin qu'elle assure, à ses frais et risques, la gestion du service public qu'ils lui ont déléguée ; »*

Cette procédure permet au titulaire d'un droit à déduction (le délégant) de le transférer à son délégataire afin que ce dernier puisse procéder à la déduction de la taxe ayant grevé certains biens dont il n'est pas propriétaire.

Afin d'exercer la déduction de la TVA transférée, le délégant devra alors produire une attestation sur laquelle figurera :

- Le montant de la TVA concernée,
- L'identification des parties,
- La description sommaire des biens,
- Leur date d'acquisition.

Une copie de cette attestation doit également être remise à la Direction Générale des Finances Publiques.

Il conviendra ensuite de prévoir dans le futur contrat de délégation de service public une clause prévoyant les modalités de reversement par le délégataire à la collectivité, de la TVA ainsi transférée qu'il aura pu déduire. Ce reversement devant intervenir soit lors de l'imputation de cette taxe sur la TVA due par le délégataire au titre de ses activités imposables, soit après le remboursement par la DGFIP du crédit éventuellement dégagé suite à cette imputation.

En pratique, le délégataire au titre des opérations de clôture du contrat va déclarer la TVA collectée sur les indemnités reçues du délégant. Dans le même mois, il bénéficiera du transfert de droit à déduction s'accompagnant de la mise à disposition des biens par la collectivité dans le cadre du nouveau contrat de DSP pour un montant identique. Il n'aura donc pas à demander le remboursement d'un crédit de TVA pour pouvoir immédiatement reverser les sommes à la collectivité.

Le délégant va, pour sa part, payer la TVA sur l'indemnité de rachat des biens. Dans le même temps, pour autant qu'il transmette l'attestation mentionnée plus haut, il pourra bénéficier du reversement de la TVA déductible transférée à son délégataire.

Ainsi les opérations de clôture et de mise à disposition des

biens au nouveau délégataire pourront se faire sans impact financier en matière de TVA et sans délai si la procédure est mise en œuvre avec la plus grande célérité (notamment pour établir l'attestation au futur délégataire afin qu'il impute la TVA transférée sur la même déclaration que celle constatant l'encaissement de la TVA sur les indemnités).

Droit d'entrée

Les sommes que versera le délégant au titre du rachat des immobilisations du service devront ensuite être remises à la charge du nouveau délégataire. Afin de neutraliser les effets financiers pour la collectivité, il convient de fixer un droit d'entrée à verser par le futur délégataire égal au montant des indemnités de rachat.

Le Conseil d'Etat a, dans un avis du 19 avril 2005, donné une interprétation de l'article 1411-2 du Code Général des Collectivités Territoriales visant les droits d'entrée. Il indique notamment que *« les droits d'entrée pourraient comprendre une somme correspondant à l'indemnité versée au délégataire sortant au titre des investissements non amortis qu'il a réalisés » (cas des biens de retour). Il ajoute également « qu'il ne paraît pas impossible que les droits d'entrée comprennent le coût des biens utiles à la délégation (biens de reprise) que le délégataire sortant aurait cédé à la collectivité ».*

Ainsi, les sommes que la collectivité versera au délégataire sortant au titre du rachat des biens de reprise et de l'indemnisation des montants non amortis des biens de retour pourront intégralement être incluses dans le droit d'entrée que verserait le futur délégataire. Ces dispositions devront bien évidemment être expressément prévues dans le futur contrat.

En matière de TVA, c'est l'instruction 3 A 9-10 du 29 décembre 2010 (BOI n°106 du 30 décembre 2010) qui précise le régime fiscal de ces droits d'entrée.

En effet, cette instruction indique que *« lorsque les investissements sont mis à disposition de l'exploitant dans le cadre d'un contrat d'affermage, l'autorité délégante n'en a pas moins la qualité d'assujetti au regard des dépenses qu'elle expose aux fins de l'exploitation du service, quand bien même elle exerce cette délégation en tant qu'autorité publique à raison de la spécificité des procédures qu'elle met en œuvre ».*

Cette instruction rapporte le paragraphe 61 de l'instruction 3 CA 94 du 22 septembre 1994 et considère désormais ***« qu'il y a lieu de soumettre à la TVA la redevance que l'autorité délégante est susceptible de percevoir comme rémunération de la mise à disposition des investissements, voire d'une association aux résultats de l'exploitation ».***

Seules demeurent hors du champ d'application de la TVA les redevances qui *« ne constituent pas la contrepartie d'un service rendu au délégataire, mais sont dues à raison d'exigences d'intérêt général ou d'une contribution à l'exercice de l'autorité publique (par exemple l'exécution de fonctions de contrôle) ».*

Le droit d'entrée que verserait le délégataire en contrepartie de la mise à disposition des biens du service devra donc en application de ces dispositions être assujetti à TVA.

Impact pour le délégataire en matière d'impôt sur les bénéfices

Le délégataire sera passible de l'impôt sur les bénéfices en raison de la plus value réalisée sur la cession d'éléments d'actif, les biens de retour et de reprise. Cependant, dans la mesure où l'indemnisation correspondra précisément au montant de la valeur nette comptable des immobilisations cédées, aucune plus value taxable ne sera à constater dans les comptes du délégataire.

Limiter l'impact en trésorerie

Afin d'éviter d'importants mouvements de trésorerie entre les parties, le comptable public pourra procéder à une compensation des sommes en jeu. La compensation légale est un mode de règlement particulier des dettes et des créances . Elle est régie par les articles 1289 et suivants du code civil. L'instruction codificatrice de la direction générale de la comptabilité publique n° 05-050-M0 du 13 décembre 2005 relative au recouvrement des recettes des collectivités territoriales et des établissements publics locaux rappelle que la compensation opérant de plein droit, le comptable public a le devoir de l'opposer toutes les fois où les conditions en sont réunies.

Concrètement, les conditions de la compensation sont réunies dans tous les cas où le comptable est en possession à la fois du titre de recettes et du mandat matérialisant les droits réciproques, liquides et exigibles compensables.
La compensation légale n'est effectuée qu'au moment du paiement et non lors de la liquidation. En effet, en vertu du principe de non-contraction des recettes et des dépenses, les produits et les charges doivent être constatés pour leur montant intégral.

En pratique donc, l'émission du titre de recettes (pour le paiement du droit d'entrée) concomitamment à l'émission du mandat (pour l'indemnisation des biens) permettra de réaliser la double opération de clôture du contrat en cours et d'attribution de la nouvelle délégation sans mouvements de fonds.

Le traitement budgétaire par la collectivité

L'indemnisation de la partie non amortie des biens de retour et la perception du droit d'entrée sont deux opérations réelles qui se traduiront pas l'émission d'un mandat de paiement et d'un titre de recette respectivement aux chapitres 21 et 10. Il conviendra donc de prévoir des crédits budgétaires sur ces chapitres l'année de réalisation de l'opération. Les opérations de mise à disposition des biens au délégataire sont des opérations d'ordre non budgétaire constatées par le comptable au vu des informations transmises par la collectivité. Aucun crédit budgétaire n'est donc à prévoir, seule une mise à jour de l'inventaire devra alors être effectuée.

AUTRES EFFETS DE LA RÉSILIATION DE LA CONVENTION

Très souvent, les contrats disposent que le délégant verse une indemnité de résiliation au délégataire, qui devra tenir compte des frais, du manque à gagner et du préjudice qui s'attacheront à la résiliation.

Indemnisation du préjudice commercial

La rupture anticipée d'un contrat de délégation de service public peut donner lieu au versement d'indemnités ayant pour objet de compenser un préjudice commercial subi par le délégataire. Elles correspondent généralement au bénéfice normal que le délégataire aurait réalisé si le contrat avait été mené à son terme.

Au cas d'espèce, le versement d'une indemnité pour préjudice commercial apparait sans objet dans la mesure où l'on envisage de confier à la future Société Publique Locale l'exploitation du service public.

La reprise des provisions constituées

Des provisions pour gros entretien ont pu être constituées par le délégataire sortant.

En toute logique, la résiliation de la convention devrait entrainer la reprise de ces provisions, l'entretien des biens n'étant désormais plus à la charge du délégataire. Elles pourraient même faire l'objet d'un reversement à la collectivité en considérant qu'elles ont été constituées par les recettes perçues sur les usagers et qu'elles doivent demeurer affectées au service.

Dans le silence du contrat, tant leur conservation par le délégataire que leur reversement à la collectivité dans le cadre d'un accord entre les parties semblent envisageables.

Si elles devaient être reversées, ce montant viendrait en déduction des indemnités de rachat des biens à verser au délégataire.

Cependant, l'attribution de la nouvelle DSP à la Société Publique Locale lui permettrait de conserver les provisions constituées à la condition qu'elle conserve les mêmes obligations en matière de gros entretien et de renouvellement.
Les provisions étant normalement réintégrées fiscalement, leur reprise ne doit pas avoir d'impact en matière d'impôt sur les bénéfices.

Le solde des comptes clients

Afin de clore toutes les opérations relatives au contrat résilié, il devrait être acté, d'un commun accord, un solde de tous comptes des paiements restant à recouvrer par le délégataire à la date de résiliation.

Ce solde intègrerait :

- le montant estimé des prestations réalisées non facturées,le montant estimé des prestations facturées mais non encore recouvrées,
- les montants estimés des prestations facturées non réalisées,
- le montant estimé des créances irrécouvrables,
- les éventuels frais de remise en état des installations et des équipements dont le renouvellement est à la charge du délégataire

Le solde communément défini devrait faire l'objet d'un mandatement par le délégant au profit du délégataire.

Toutefois, là encore, la Société Publique Locale ayant vocation à reprendre l'exploitation, rien n'oblige le délégant a régler un tel décompte. Il peut tout à fait imposer au futur délégataire de régler directement au délégataire sortant les sommes considérées et donc ne pas intervenir à ce titre.

Globalement, ces autres effets sont donc extrêmement limités et ne semblent pas en mesure de faire obstacle à l'opération de transformation/résiliation.

Mickaël MARTIN
ACTIPUBLIC
m.martin@acticonseil.com

DU « CONTRÔLE ANALOGUE » DANS LES « SPL »

Cet article aurait pu avoir pour titre : et si le contrôle analogue se résumait à une gouvernance normale que toutes les sociétés anonymes devraient connaître ? Bien entendu, il faudra y ajouter quelques particularités provenant de la présence de personnes morales de droit public au capital et dans les organes de gouvernance. Et, au préalable, il faut savoir qui, des élus ou des services de la collectivité, doit exercer ce contrôle.

LE CONTRÔLE ANALOGUE : PAR LES SERVICES DE LA COLLECTIVITÉ ?

L'on sait que la quasi-régie (qui est la traduction du *« in house »*) est le recours, par un pouvoir adjudicateur, à une

entreprise privée sur laquelle il exerce un contrôle analogue à celui qu'il exerce sur ses propres services.

L'intérêt de la chose est que ce recours fait échec aux règles de publicité et de mise en concurrence qui s'imposent à toute commande publique. Il s'agit, en quelque sorte d'une consécration jurisprudentielle puis législative d'une longue pratique des sociétés d'économie mixte locales qui a été condamnée au début du troisième millénaire de notre ère avant d'être réintroduite pour les sociétés publiques locales. Et le succès que rencontrent ces nouvelles sociétés montre que les pratiques anciennes ont la vie dure.

Et leur vie est d'autant plus dure que l'on retrouve, ici ou là, une contrepartie à cette liberté des collectivités territoriales de charger leur *« SPL »* de missions et qui consiste à la faire surveiller de près par les services, au moins dans l'exécution de leur travail. Après tout, si les élus contrôlent leurs services, alors le contrôle des services sur la *« SPL »* est bien un contrôle analogue. L'on peut même dire que l'exemple vient du haut de l'Europe qui développe une administration puissante capable de tout contrôler…

Mais cette interprétation reste peu satisfaisante, pour deux raisons principales. La première de ces raisons est que *« les communes, les départements et les régions s'administrent librement par des conseils élus » pour reprendre les termes de la loi de décentralisation de 1982 »*. Autrement dit, la démocratie exige que le pouvoir soit exercé par les élus. La même idée se retrouve d'ailleurs dans la représentation des collectivités territoriales au sein des *« EPL »* car il n'est guère envisageable qu'elle soit assurée par des fonctionnaires territoriaux. L'alinéa premier de l'article L 1524-5 du code général des collectivités territoriales rappelle ce principe simple que les collectivités territoriales sont représentées par leurs élus. Ce qui permet d'ailleurs aux élus de pouvoir exercer un contrôle sur les « EPL » qui soit analogue à celui qu'ils exercent sur les propres services de leur collectivité territoriale.

La deuxième idée, puisque la première est par trop difficile à faire prospérer, est que les services de la collectivité doivent exercer sur les *« EPL »* un contrôle renforcé qui serait alors fondé sur le contrat liant la collectivité à l'EPL. Puisque ce contrat a été passé sans publicité ni mise en concurrence, il est logique que l'intervention des services de la collectivité soit accrue. Cette idée peut cependant être combattue, d'abord parce qu'elle n'est nullement présente dans la jurisprudence européenne de la quasi-régie ou dans la loi française qui ne mentionnent que le contrôle sur la personne morale et non pas sur son activité et il est peu fréquent, de nos jours, de considérer que tout ce que la loi ne prévoit pas est possible. Mais il s'agit aussi d'une distinction entre la gouvernance d'une société commerciale qui relèverait normalement des élus et l'exercice de son activité qui s'inscrit obligatoirement dans le cadre de contrats dont la surveillance serait assurée par les fonctionnaires. L'argument est peu flatteur pour les élus : en dirigeant l'EPL et en fixant son mode de fonctionnement (par exemple dans le cadre du règlement intérieur), ils restent incapables d'une réelle surveillance de l'exécution des contrats. Mais il est tout aussi vrai que les élus ne peuvent pas tout savoir - les aspects techniques des métiers de chaque collectivité sont importants - et que la compétence des services de la collectivité peut être précieuse. Reste un dernier point qui est de savoir si le recours à une *« SPL »* mérite un contrôle renforcé qui soit prévu non pas dans ses statuts mais dans les contrats qu'elle passe avec ses actionnaires. L'on écartera, par manque d'intérêt, le débat pour savoir qui impose ce contrôle renforcé : la collectivité ou l'EPL, c'est-à-dire les élus qui restent les mêmes lorsque la société ne travaille que pour son ou ses principaux actionnaires. Il ne peut cependant être évité dans le cas des *« EPL »* qui travaillent pour leurs actionnaires fortement minoritaires et l'on peut alors concevoir que la demande émane de la collectivité et que l'EPL y réponde favorablement. Quant au degré de ce contrôle, il n'est pas certain qu'il faille, par principe, le choisir trop grand : l'avantage des *« SPL »* est d'avoir un fonctionnement souple que trop de contrôles rendraient rigide.
En conclusion, l'on se bornera à dire que le contrôle d'une *« SPL »* par les services de la collectivité actionnaire peut normalement porter sur l'exécution des contrats qui lui sont confiés et qu'il est, comme en toute chose, préférable d'éviter toute exagération.

LE CONTRÔLE ANALOGUE : LA GOUVERNANCE DE LA SOCIÉTÉ.

La gouvernance d'une société anonyme - ce que sont les *« SPL »* - est démocratique : les actionnaires nomment et surveillent les administrateurs qui procèdent de même pour leur président et leur directeur général, toutes ces personnes étant sous la surveillance de leurs clients. Ce principe démocratique est bien difficile à mettre en œuvre lorsque le client, l'actionnaire et l'administrateur sont réunis en une seule et même personne, ce qui est le cas des collectivités territoriales dans les *« SPL »*. Et, de fait, l'on constatera que les organes des *« EPL »* comportent un fonctionnement assez largement calqué sur celui des collectivités territoriales qui n'ont qu'un seul organe délibérant qui rassemble tous les pouvoirs : dans la plupart des cas, le conseil d'administration est l'organe principal de décision et l'assemblée générale est plus une *« chambre d'enregistrement ».* Toute la question est alors de savoir si ce conseil d'administration et son émanation qu'est la commission des marchés peuvent assurer une réelle gouvernance qui vaille contrôle analogue.

Pour qu'il en soit ainsi, encore faut-il que les pouvoirs du directeur général ne soient pas trop larges et que le conseil d'administration et la commission des marchés en conservent les plus importants. Sans vouloir dresser une liste complète, l'on se bornera à quelques exemples.

- S'agissant des contrats que la *« SPL »* conclut avec ses actionnaires et qui fondent son activité même, il semble logique de les administrateurs décident (et non pas autorisent ou entérinent) de leur conclusion et de leur exécution. Pour ce qui est de leur conclusion, l'on ne manquera pas de souligner qu'il est à recommander que ces contrats ne soient pas qualifiés de *« convention réglementée »*, sauf à ce que l'actionnaire et l'administrateur intéressé ne prenne pas part au vote, tant en conseil d'administration qu'en assemblée générale ce qui serait contradictoire avec la notion même de contrôle analogue, tout spécialement dans le cas où cet actionnaire est prépondérant ou client unique !

Quant à leur exécution, il serait également normal que les administrateurs interviennent à toutes ses étapes comme l'arrêté des budgets successifs ou des comptes contractuels ou bien encore lors de la survenance de difficultés particulières pour prendre les décisions utiles.

- S'agissant des contrats d'aval, l'on peut également concevoir que les administrateurs, au sein de la commission des marchés, se prononcent sur le choix des financements, même si l'obligation n'est pas instituée par la loi.

Mais ce mode de fonctionnement doit également être combiné avec quelques dispositions particulières de composition des organes, si l'on veut que les actionnaires minoritaires puissent être effectivement présents et voter lorsqu'il s'agit d'opérations les concernant. Il est, à cet effet, assez facile de concevoir des règles de composition et de vote adaptées lorsqu'il s'agit de la commission des marchés puisque c'est le conseil d'administration qui les fixe. La chose est plus délicate lorsqu'il s'agit du conseil d'administration car plusieurs solutions existent dont certaines sont lourdes à mettre en œuvre. L'on peut ainsi réunir préalablement l'assemblée spéciale pour donner un mandat explicite à son représentant au conseil d'administration de statuer mais, outre cette étape supplémentaire, il n'est pas garanti nullement que ce représentant soit celui de la collectivité territoriale qui sera intéressé à la décision à prendre. L'on peut aussi envisager la voie statutaire de *« censeurs »* au conseil d'administration, ces postes étant occupés, autant que de besoin, par les représentants des collectivités territoriales à l'assemblée spéciale en fonction des décisions à prendre et l'on pourrait même envisager qu'ils puissent participer aux décisions du conseil d'administration. Il reste, enfin, la solution de l'invitation à telle ou telle séance du conseil d'administration avec mention expresse dans le procès-verbal de la position de la personne intéressée au regard de la décision prise (qui pourrait être le représentant de la collectivité territoriale à l'assemblée spéciale).

Si les pouvoirs du directeur général sont limités par ceux directement exercés par le conseil d'administration, l'on peut alors envisager de recourir à la solution de la société anonyme à directoire et à conseil de surveillance qui, au cas des *« EPL »* nécessite quelques précisions. Ces sociétés sont, dans la plupart des cas des *« PME »* dont la direction générale ne nécessite pas forcément plus d'une personne ; or la loi exige au moins deux directeurs si le capital est de plus de 150.000 €, ce qui est fréquent dans les *« EPL »* . Cette solution risque ainsi d'être inadaptée et couteuse. Par ailleurs, la loi ne permet pas d'être présent au conseil de surveillance et au directoire de sorte que la solution est alors de réserver les postes de direction encore aux personnes physiques représentant les collectivités territoriales présentes au conseil de surveillance, mais avec alors la responsabilité qui s'y attache . Dans ce cas, l'on se posera nécessairement la question de l'utilité de cette formule puisque la solution est la même avec un conseil d'administration. L'on pourrait aussi nommer au directoire les collectivités actionnaires minoritaires qui ne sont pas directement présentes au conseil de surveillance et l'on tomberait, une fois encore sur la difficulté à argumenter un réel *« contrôle analogue »*, en particulier en présence d'actionnaires et clients importants.

Reste la possibilité de nommer au directoire une personne qui n'est pas actionnaire et c'est alors souvent la même situation que celle du directeur général lorsque ces fonctions sont dissociées de la présidence du conseil d'administration. Cette situation se rencontre fréquemment dans la pratique des *« EPL »* et elle ne devrait, en rien constituer un obstacle au *« contrôle analogue »* des collectivités territoriales. A condition toutefois que les pouvoirs de ce directeur général ne soient pas trop grands et que le conseil d'administration ou de surveillance dispose de prérogatives importantes et les exerce effectivement. Il s'agit de recourir à des compétences qui ne sont pas forcément immédiatement disponibles (et le manque de temps y contribue) chez les administrateurs.

Quelle que soit la personne qui exerce la direction générale, il lui appartiendra d'organiser et de superviser le travail des services de la société et de disposer des pouvoirs suffisants à cet effet. Ce qui ne veut pas dire qu'ils seront forcément grands. Par exemple, pour ce qui est de la mise en œuvre des moyens (humains et matériels) nécessaires à l'exercice de l'activité, un dosage est possible entre les prérogatives du conseil d'administration et celles du directeur général : cela va d'une simple décision de vote d'un budget de fonctionnement à plusieurs dont celle pour l'achat d'une photocopieuse. Plusieurs choix sont possibles, même les plus sages et les plus pratiques.

En conclusion, les représentants les collectivités territoriales au conseil d'administration peuvent - voire, doivent -, en fixant son mode de fonctionnement et par les décisions qu'il prend, disposer d'une réelle maîtrise de la *« SPL »* et ainsi exercer sur elle un *« contrôle analogue »* à celui dont ils disposent sur les services de leur mandant.

En conclusion

Pour qu'une collectivité exerce sur une « SPL » un contrôle analogue à celui dont elle dispose sur ses propres services, elle ne saurait s'en décharger sur ses propres services : ses élus sont en première ligne.

Les élus de la collectivité sont présents au sein des organes de la *« SPL »* dont le principal est le conseil d'administration. Il leur appartient de veiller à ce que cet organe soit régulièrement appelé à décider de toutes les questions importantes de la gestion sociale, en définissant clairement ses pouvoirs et ceux du directeur général.

Autrement et bien succinctement dit : le *« contrôle analogue »* n'est que l'exercice normal du métier d'administrateur de société.

Philippe GIAMI
Expert-comptable; Cabinet Comptes
p.giami@cabinet-comptes.com

LA QUALITE ET LA TRANSPARENCE DES COMPTES PUBLICS, LEURS CONTROLES

LA DÉMARCHE QUALITÉ DANS LE SECTEUR PUBLIC LOCAL

Source : RFC n° 446 - Septembre 2011

Depuis le début des années 2000, sous l'impulsion des autorités municipales, un nombre croissant de collectivités territoriales sont à l'origine de démarches qualité. Ainsi, dans la région parisienne, les communes de Boulogne-Billancourt, Elancourt, Issy-les-Moulineaux, Le Pecq-sur-Seine, Mantes-la-Jolie, Marly-le-Roi, Rambouillet et Sartrouville (la liste n'est pas exhaustive) ont initié de telles démarches. Aisé à engager pour une commune de dimension importante, un protocole qualité peut se révéler un exercice nettement plus ardu pour une collectivité de taille plus modeste compte tenu de la multiplicité des dispositifs qualité existants (certification ISO 9001-2000, démarche EFQM, référentiel qualiville) et des difficultés pour en saisir les principaux déterminants. Cet article se propose donc de fournir une trame aux décideurs publics intéressés par la mise en œuvre d'une démarche qualité et une grille de lecture aux usagers soucieux de comprendre la démarche à l'œuvre dans leur commune.
La problématique sera abordée en respectant les trois temps du déploiement d'une démarche, avant, pendant et après.

EN PRÉALABLE À L'IMPLANTATION DE LA DÉMARCHE

Une réflexion sur les enjeux

L'engagement d'une démarche qualité débute usuellement par une interrogation sur les raisons la motivant. Celles-ci peuvent fortement diverger d'une commune à l'autre. De manière générale on peut mettre à jour quatre motivations principales.

Il peut s'agir en premier lieu de la volonté d'améliorer la qualité du service délivré aux usagers. Cet enjeu est central, non seulement parce qu'un service de qualité satisfait les attentes des usagers, mais aussi et surtout parce que la plus grande partie de la gestion municipale est opaque aux usagers. Ils forgent leur opinion sur les seuls éléments mis à leur disposition, en l'occurrence la qualité du service rendu, la rapidité de délivrance des documents administratifs ou la manière dont ils sont accueillis. S'ils perçoivent ces services comme étant de qualité, ils auront tendance à généraliser leurs conclusions à l'ensemble des activités de la commune. Une seconde motivation résulte de l'expérience acquise par certains élus dans le secteur privé. Ayant fait leurs classes au sein d'organisations privées, ils ne peuvent faire l'économie de la comparaison de la commune dont ils ont la charge à l'entreprise ou au service auparavant placés sous leur responsabilité. Imprégnés d'une culture managériale, ils importent dans leur commune les techniques dont ils ont pu apprécier les vertus dans le secteur privé, en particulier la qualité.

Le facteur risque constitue un troisième déterminant. Les services communaux présentent à un degré plus ou moins élevé des risques en matière d'hygiène et de sécurité (cuisine centrale, distribution d'eau potable, sécurité des équipements sportifs), un risque juridique (implication de la responsabilité d'un élu en cas de problème né sur le territoire de la commune) ou un risque financier (gestion des subventions, attribution de marchés publics). Engager une certification permet de faire attester, par un tiers extérieur, la qualité des procédures de contrôle mises en œuvre.

Les relations entretenues par les communes avec le secteur privé constituent enfin un quatrième aiguillon. Une collectivité publique travaillant régulièrement avec des entreprises certifiées peut désirer elle-même se faire certifier pour démontrer son aptitude à faire aussi bien que le secteur concurrentiel.

Le périmètre qualité

Une commune est rarement certifiée à 100 %. Certains services peuvent être sous démarche qualité (accueil, état civil, urbanisme, médiathèque, office de tourisme) et d'autres non (service ressources humaines et services financiers). De même, à l'intérieur d'un service sous démarche qualité, certaines activités peuvent être certifiées (délivrance des permis de construire et accueil pour le service urbanisme) et d'autres y échapper (gestion du patrimoine foncier com munal et délivrance des certificats d'urbanisme).

Bien qu'une équipe municipale dispose de la latitude la plus totale dans le choix des services à certifier, on observe néanmoins un certain nombre de constantes d'une commune à l'autre. Généralement, les collectivités territoriales engagent une démarche qualité pour les services en contact avec le public (état civil, office de tourisme), les services présentant un certain nombre de risques (cuisine centrale, marchés

publics) et les services pour lesquels la démarche est susceptible de donner des résultats rapides. Cet argument est essentiel lors de la phase de lancement pour démontrer le bien-fondé de la démarche et justifier son opportunité vis-à-vis des agents chargés de la mettre en œuvre.

Le dispositif qualité

Les différents dispositifs qualité ne satisfont pas tous aux mêmes finalités. Certains sont orientés vers la qualité du service délivré aux usagers, d'autres sur l'amélioration du fonctionnement interne de l'organisation, d'autres encore sur les aspects managériaux de la démarche. Le dispositif choisi doit donc répondre exactement aux besoins de la collectivité. Ce choix est essentiel, un dispositif inadapté peut échouer et imprimer durablement dans l'esprit des agents les traces de cet échec, ce qui peut constituer un obstacle à l'implantation future d'une nouvelle démarche. Si la majorité des collectivités territoriales calent leur pratique qualité sur un dispositif qualité existant, certification par exemple, certaines préfèrent élaborer une démarche ad hoc. Procéder ainsi permet à la commune de disposer d'une démarche parfaitement adaptée à ses besoins, toute en la privant de l'effet d'expérience dont bénéficient les communes qui se sont référées à un dispositif existant.

Les principales démarches à l'œuvre dans le secteur public local sont les suivantes :

- Le cadre d'autoévaluation des fonctions publiques (CAF) est un outil de diagnostic, créé pour les organisations publiques dans le but de les aider à évaluer leurs forces et leurs faiblesses. De maniement aisé, il est généralement utilisé en préalable à la mise en place d'une démarche de qualité totale. Il est adossé à une banque de données qui centralise les performances des entités de même catégorie localisées en Europe. Ceci permet à la collectivité concernée de s'y comparer.

- Une charte de qualité est un document qui présente une liste d'engagements précis et mesurables auxquels s'astreint une commune à l'égard des usagers. Elle est généralement autocontrôlée et ne comporte que peu de sanctions en cas de non-réalisation des engagements pris. Une charte générique, la charte Marianne, orientée vers l'accueil des usagers, a été élaborée par les pouvoirs publics.

- Un engagement de service est une promesse explicite faite aux usagers sur les caractéristiques et les modalités de délivrance d'une prestation. Une contrepartie (pécuniaire ou autre) peut être prévue en cas de non-respect par la collectivité des engagements signés. Les engagements pris sont plus forts que ceux produits par une charte de qualité sans parvenir à la puissance de ceux issus d'une démarche de certification.

- La certification ISO est l'activité par laquelle un certificateur indépendant (les principaux sont AFAQ, BVQI, DNV, LRQA, SGS-ICS) atteste qu'une organisation ou un produit est conforme aux caractéristiques décrites dans un référentiel (généralement un des référentiels de la gamme ISO). Une fois l'organisation mise en conformité avec le référentiel, un audit est pratiqué qui aboutit à la délivrance d'un certificat. Celui-ci est remis en question tous les trois ans.

- La certification de service est l'attestation effectuée par un organisme certificateur de la conformité d'un service à un référentiel déterminé. A la différence de la certification ISO, la certification de service n'est pas fondée sur le référentiel ISO, mais sur un référentiel ad hoc. Celui-ci est élaboré par l'ensemble des organisations d'un secteur et en devient, une fois validé, la loi commune. Par exemple, le référentiel "NF office de tourisme" doit être appliqué par tous les offices de tourisme qui désirent se faire certifier. Dans le secteur public local les principales certifications de services sont qualiville, NF office de tourisme, le label Marianne…

- Le label Marianne est un référentiel de certification de services. Il constitue le socle de référence de la qualité de l'accueil public pour lequel il pose un certain nombre de garanties minimales. Il concerne l'accueil sous toutes ses formes (physique, téléphonique, courrier et électronique). Il est adapté à toute structure assurant une mission de service public.

- Les prix qualité ont pour finalité soit de récompenser des réussites exemplaires en matière de gestion locale (prix Territoria, Marianne d'Or, trophées de la qualité), soit de promouvoir la démarche engagée et la qualité de l'organisation qui en est le support. Les dispositifs d'attribution des prix peuvent fortement diverger d'un prix à l'autre.

- Le modèle EFQM prône une approche globale de la performance. Il s'agit d'un modèle d'excellence qui fournit un cadre méthodologique non normatif à l'amélioration de la qualité. Il est structuré en trois niveaux de difficulté croissante. Les deux premiers niveaux "engagement vers l'excellence" et "reconnaissance de l'excellence" témoignent de l'atteinte par l'organisation d'un certain niveau d'excellence. Le niveau suivant n'est pas un niveau à proprement parler mais un prix, le prix EFQM dont la notoriété égale le prix Deming et le prix Baldridge. L'engagement vers ce modèle débute par une auto-évaluation.

- La qualité totale constitue la voie la plus aboutie d'engagement d'une démarche qualité. Lorsqu'une organisation se place dans une perspective de qualité totale, il ne s'agit plus de développer une démarche qualité, mais de faire de la qualité la politique générale de l'organisation par rapport à laquelle toutes les autres politiques sont spécifiées. Pour parvenir à cet objectif, la perspective d'approche des démarches qualité doit être modifiée, de manière à obtenir la participation de toute l'organisation, de la direction à la base, de l'amont vers l'aval, voire en intégrant les tiers.

LA PHASE DE MISE EN ŒUVRE

Une démarche qualité organisée est formée d'un ensemble d'éléments composites et complémentaires qui, une fois implantés, permettent de fournir à la démarche sa pleine efficacité. Une démarche orpheline d'un ou de plusieurs éléments est moins efficace, car ne permettant pas de mettre à jour des effets de synergie. La démarche qualité référence de notre analyse est la certification ISO 9001-2008. Elle a été retenue pour son exhaustivité. Les éléments usuellement mobilisés pour la mettre en œuvre se retrouvent à un degré plus ou moins important dans les autres dispositifs qualité. Ces éléments sont :

L'engagement du management

Le maire au nom des élus et le directeur général des services (DGS) au nom des personnels administratifs et techniques doivent s'engager en faveur de la qualité. La participation de l'un et de l'autre est indispensable. L'engagement se traduit usuellement par la signature d'un manifeste engageant la hiérarchie, la participation effective du management à l'ensemble des dispositifs qualité et la nomination d'un élu délégué à la qualité.

La place centrale de l'usager

L'usager, transfiguré en client, doit être mis au centre des préoccupations de la collectivité qui doit tout mettre en œuvre pour le satisfaire. Ceci nécessite, entre autres, le déploiement d'enquêtes de satisfaction, l'instauration d'une procédure de gestion des réclamations, la pose de boîtes de suggestions, la signature de chartes de qualité, le suivi d'indicateurs qualité et l'obligation faite aux services d'engager un minimum d'améliorations chaque année.

L'implication du personnel

Tous les salariés doivent être impliqués dans la démarche, du DGS aux agents. Une implication insuffisante peut faire perdre toute force à l'investissement du management. Afin de motiver les agents, un système de récompense est généralement institué. Il peut mobiliser selon le cas l'octroi de journées supplémentaires de repos, l'attribution de récompenses honorifiques, la participation à des événements festifs, l'organisation de séminaires, la prise en compte de l'investissement qualité dans la notation administrative. En revanche, les récompenses financières sont assez peu sollicitées.

La mise en place d'une structure qualité

Celle-ci compte un responsable qualité chargé de la mise en œuvre de la politique qualité. Il s'agit en général d'un professionnel de la qualité. Son rattachement hiérarchique est essentiel car il détermine le crédit dont il pourra se prévaloir à l'égard des agents. La structure qualité compte également un responsable de la documentation, un responsable des audits et un certain nombre de référents qualité chargés de décliner la politique qualité dans les services. Pour piloter et mettre en œuvre la démarche, deux groupes de travail sont généralement créés. La revue de direction qualité, principalement composée du maire et des élus, est chargée du pilotage stratégique de la démarche. Un comité de coordination de la qualité, composé uniquement de fonctionnaires, en particulier ceux en charge de la démarche, a pour mission sa mise en œuvre opérationnelle.

L'instauration d'un système complet d'audits

Celui-ci a pour objet de faire vérifier par un tiers extérieur (audit externe) ou par des agents de la commune (audit interne) la conformité du système qualité avec le référentiel retenu. En interne, un responsable des audits chargé de piloter le déroulement des audits et un corps d'auditeurs internes doivent être nommés. Les audits externes, généralement précédés d'un audit blanc, sont réalisés une fois par an par l'organisme de certification et aboutissent à l'octroi du certificat. Lors de l'audit, des non-conformités peuvent être pointées, que le service devra lever pour être certifié.

La mise en place d'une analyse processus

Une organisation à l'origine d'une démarche qualité doit être appréhendée comme un ensemble de processus qui courent de l'amont vers l'aval. Une analyse processus permet de décloisonner l'organisation, de mettre à jour les activités réalisées et de les mettre en phase avec les services clients (internes ou externes). Cet exercice permet de mettre en évidence les redondances et les activités qui ne bénéficient pas directement aux usagers. Ces activités, une fois identifiées, peuvent être supprimées. L'analyse processus débute par la demande faite aux agents de décrire leur activité professionnelle et de la porter par écrit. Un pilote est attaché à chaque processus pour le suivre et le faire évoluer.

La création d'un système de gestion documentaire

La plupart des référentiels qualité imposent une gestion rigoureuse de la documentation. Celle-ci requiert la mise en place d'une procédure pour créer, référencer, faire circuler, conserver, mettre à jour et détruire les documents de la commune. Ceci permet d'homogénéiser le fonctionnement des services. Il est très difficile d'obtenir des améliorations si chaque service continue de fonctionner sur une base autonome. Pour piloter la gestion de la documentation, un responsable est nommé, assisté, selon le cas, par des référents documentaires locaux. Il est imposé à chaque service la tenue d'un classeur qualité qui recense les différentes procédures de réalisation des activités.

La mise en place d'une procédure d'amélioration continue

Une démarche qualité requiert des services qu'ils améliorent leurs pratiques. Les améliorations doivent être engagées à l'intérieur d'un cadre rigoureux, ce qui nécessite l'élaboration d'une procédure normée. Les services sont tenus de produire chaque année un nombre minimal d'améliorations. L'élaboration d'indicateurs qualité

Ils sont utilisés pour évaluer périodiquement le fonctionnement de la collectivité. Ils permettent de fixer une norme qui lorsqu'elle est dépassée invite à engager des mesures correctrices. Il est demandé à chaque service qui se certifie d'élaborer des indicateurs pour évaluer son activité. Une fois les indicateurs fixés, des objectifs leur sont attachés. Les seuils fixés peuvent être périodiquement revus à la hausse pour inciter les agents à intensifier leurs efforts.

UNE FOIS LA DÉMARCHE DÉPLOYÉE

Le suivi de la démarche

Chaque année l'organisme de certification missionne des auditeurs externes pour s'assurer du respect du référentiel par les services certifiés. Si des non-conformités sont pointées, il doit y être remédié. Tous les trois ans, un audit de renouvellement est organisé qui peut aboutir à la prorogation ou à la remise en cause du certificat.

Une communication urbi et orbi

Le maire peut ensuite désirer assurer une reconnaissance suffisante de la démarche à l'égard des tiers. Une partie

de cette communication peut être imposée par l'organisme de certification qui requiert l'apposition de son logo sur les documents administratifs ou les véhicules de la collectivité. Une communication à destination des habitants est généralement engagée lors de l'octroi du certificat au moyen de campagnes d'affichage, de conférences de presse, d'articles dans le journal de la commune ou dans les journaux régionaux. Il peut être fait de même à l'égard des agents via le journal interne

QUELQUES REMARQUES POUR CONCLURE

Les éléments suivants ne doivent pas être oubliés à l'heure de l'implantation d'une démarche qualité.

Premier point, qualité et qualité organisée ne sont pas synonymes. Un service de qualité est un service qui donne satisfaction aux usagers. Le même service issu d'une démarche qualité organisée permet de donner confiance dans la procédure de réalisation. Ceci permet de garantir la permanence du niveau de qualité d'une prestation à l'autre. Seule une démarche organisée permet d'obtenir des résultats durables.

Second point, il n'existe pas de gradation en matière de démarche qualité, matérialisée par une sorte d'eldorado (la certification ISO par exemple) qui une fois atteint dispenserait de déployer des efforts supplémentaires. Une démarche qualité est fondamentalement en devenir. Comme toute technique managériale, la qualité est soumise à des effets d'accoutumance organisationnelle qui lui font perdre une partie de ses effets après quelques années de pratique. Des techniques qualité, nécessairement nouvelles, doivent donc être périodiquement mises en œuvre par le management. Il se révèle en effet très difficile de mobiliser à nouveau les agents sur un protocole qualité déjà déployé.

Troisième point, la qualité organisée doit être implantée selon un protocole rigoureux qui implique le respect de règles strictes, définies ci-dessus. L'arbitraire n'est pas de mise en matière de qualité.

Quatrième point, une démarche qualité organisée s'épanouit d'autant plus aisément qu'elle est implantée dans une commune dont l'effectif citoyen est suffisant. Le seuil de pleine efficacité semble pouvoir être fixé à 10 000 habitants. En deçà de ce seuil, le coût de déploiement de l'organisation qualité adéquate (responsable qualité, référents qualité, audit, documentation qualité…) peut excéder les avantages attendus.

Cinquième élément, la commune doit être capable de fixer correctement le niveau de qualité à servir aux usagers. Une commune à l'origine d'une démarche qualité, forte de sa volonté de satisfaire ses usagers, peut être sollicitée pour répondre à des besoins n'ayant qu'un lointain rapport avec ses attributions de base, par exemple donner des renseignements téléphoniques ou indiquer la météo du lieu de vacances. La commune doit veiller à ne pas fixer la barre trop haut pour éviter une inflation des exigences et un accroissement mécanique de l'insatisfaction des usagers si le niveau de qualité du service délivré, tout en restant satisfaisant, baisse.

Sixième point, engager une certification est onéreux. Elle induit un certain nombre de coûts, honoraires du cabinet de conseil qui pilote l'implantation de la démarche, formation du personnel, conduite d'enquêtes de satisfaction, coût des audits de certification, de même que des coûts indirects par exemple le réaménagement de l'accueil, le temps passé par les agents à rédiger des procédures et à se réunir. Ce coût tend à croître à mesure que le périmètre de la certification s'étend. La municipalité ne doit donc pas faire l'économie d'une réflexion sur le périmètre définitif, sachant que tout retour en arrière pour réduire le coût s'accompagne généralement de conséquences funestes tant sur la perception de la démarche par les usagers que sur la motivation des salariés.

Enfin et pour conclure, la qualité n'est pas affaire de théorie mais de pratique, elle ne peut se comprendre que par observation sur site. Ce qui implique de prendre contact avec des collectivités déjà à l'origine d'une démarche, telles celles mentionnées plus haut, pour la construire. L'aide fournie par un cabinet de consultant tant pour le pilotage de la démarche que pour la formation du personnel peut également être précieux.

Bibliographie

- √ B. Abate (2000), La nouvelle gestion publique, Paris, LGDG.
- √ Y. Cannac (2004), "La qualité des services publics", Rapport au Premier Ministre, DUSA, juin 2004.
- √ L. Guerret Talon (2004), "Management par la qualité : Et si le service public devenait une référence sur le marché", Politique et Management Public, vol. 22, n° 2, juin 2004, pp. 39-54.
- √ J.P. Huberac (2001), Guide des méthodes de la qualité, Paris, Maxima.
- √ C. Morgan, S. Murgatroyd (1994), Total Quality Management in the Public Sector, Buckingham, Open University Press.
- √ P. Prevost (2002), "De nouveaux enjeux pour les collectivités territoriales", Management et Systèmes, janvier 2002, n° 31.

André FAYAUD
Docteur en sciences de gestion,
IAE de Poitiers

VERS LA CERTIFICATION DES COMPTES DES COLLECTIVITES LOCALES...

...LA QUALITÉ COMPTABLE EST UN VÉRITABLE ENJEU POUR LES ELUS...

L'article 47-2 de la constitution, issu de la loi constitutionnelle du 23 juillet 2008, dispose que ***« les comptes des administrations publiques sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».***

Pour s'assurer de ces grands principes, le moyen utilisé pour les comptes de l'Etat est **la certification des comptes,** applicable depuis le 1er janvier 2006.

Depuis cette date la certification des comptes des administrations publiques prend de l'ampleur en France (établissements publics nationaux, Sécurité Sociale, universités…). A l'étranger, la certification des comptes des administrations publiques est effective dans de nombreux Etats (Canada, Etats-Unis, Royaume-Uni…).

Au niveau local, la certification des comptes est au cœur des projets de loi et des réformes : elle est donc imminente. Mais les nombreuses réserves émises par la Cour des comptes sur les comptes de l'Etat témoignent des faiblesses de sa comptabilité générale et du caractère prématuré de la certification des comptes dans le secteur public.

L'amélioration de la qualité comptable qui permettra ensuite la certification des comptes est un outil indispensable dans le secteur public pour améliorer la gestion et les performances de ce secteur.

L'INTÉRÊT DE LA CERTIFICATION DES COMPTES POUR L'ELU

La certification permet **une information des tiers normalisée et reconnue :**

L'Elu est responsable et aussi initiateur des enregistrements comptables tout en étant, par ailleurs, tourmenté par de nombreuses pressions (pression fiscales, bonnes actions attendues…) qui peuvent nuire à sa sincérité.

Tout en étant intègre, il ne peut être juge et partie et c'est là que **le visa d'un expert indépendant** trouve tout son intérêt.

La certification des comptes est une méthode d'audit externe qui est d'ailleurs obligatoire dans de nombreuses sociétés privées et maintenant pour les comptes de l'Etat et d'autres administrations publiques…

En France cette méthode est normalisée et les commissaires aux comptes sont eux-mêmes contrôlés quant au respect des normes : **les acteurs sont compétents et indépendants.**

Le visa de certification des comptes est un visa reconnu qui **rassure les citoyens** sur l'information financière qu'ils n'ont ni le temps, ni les compétences, ni les ressources de vérifier par eux-mêmes.

Parmi les tiers qui gravitent autour de la collectivité et qui ne seront que plus satisfaits de la certification des comptes des collectivités locales il y a l'Etat, l'Europe, les banques, les satellites, les entreprises… Tous ces tiers sont intéressés par **la véracité de l'information p**our décider de leurs interventions politiques, financières et professionnelles avec les dites collectivités.

En outre la certification des comptes est un gage de **transparence et de démocratie financière**. Celles-ci sont nécessaires et clairement soulignées par les textes.

L'amélioration de la qualité comptable = un préalable à la certification des comptes

1 - Le contrôle interne

Le contrôle interne est indispensable pour le bon fonctionnement d'une collectivité locale. Il faut préciser que *« contrôle interne »* est une mauvaise traduction française de *« internal control »* qui signifie en réalité ***« maîtrise des risques ».***

Dans une collectivité les risques sont :

- **Des risques humains** : en cas de défaillance dans la protection des personnes et de problèmes liés à la sécurité, l'hygiène, la santé ou l'environnement ;
- **Des risques financiers** : liés plus particulièrement aux modalités de financement externe des activités et aux lignes de trésorerie. Ils peuvent également résulter d'une mauvaise évaluation a priori d'une opération d'investissement ou bien encore d'un mauvais suivi des organismes subventionnés ;
- **Des risques juridiques voire judiciaires** : liés par exemple à la passation des marchés publics.

Tous ces risques convergent vers le risque politique ou médiatique qui peut mettre en cause la pérennité des équipes en place et de leurs politiques.

2. Les Actifs et le patrimoine

Le recensement par le biais de l'inventaire physique est aujourd'hui obligatoire dans toutes les collectivités locales.

La responsabilité de la tenue de l'inventaire physique incombe à l'ordonnateur qui doit justifier de la réalité physique des biens, tandis que l'état de l'actif est de la responsabilité du comptable public qui justifie les soldes des comptes et doit le produire tous les deux ans au juge des comptes.

L'objectif est la correspondance totale de ces documents et l'exhaustivité des enregistrements.

Aujourd'hui encore de nombreuses collectivités partent de l'état de l'actif pour établir leur inventaire physique.

Dans les collectivités locales il faut tenir compte de catégories d'immobilisations spécifiques et notamment **le patrimoine *« latent »*** (les immobilisations dotées, affectées ou mises à disposition) et toutes les immobilisations porteuses **d'un potentiel de service public**.

Une fois que les biens sont recensés il faut alors les valoriser.

La méthode actuelle *« du coût historique »* ne paraît plus adaptée et est obsolète dans le contexte de convergence des normes comptables privées, publiques et internationales et il serait plus pertinent de retenir une méthode de valorisation à la **juste valeur** (valeur de marché ou valeur d'utilité).

Une réflexion peut être effectuée sur la valorisation de certaines catégories d'actifs spécifiques au domaine public :

- **un actif historiques telle une église** n'a, à priori, pas de valeur d'utilité ou de marché ?
  En pratique ces immobilisations sont valorisées pour l'Euro symbolique car rarement détenues pour générer de la trésorerie ni pour être vendues.

- **la voirie et les routes** pourraient être valorisées par leur coût de remplacement déprécié…

Il faut avoir conscience de l'importance du recensement et de la valorisation au coût de production des **travaux en régie** qui permettent de mettre en valeur le patrimoine de la collectivité, récupérer du FCTVA sur la partie des travaux, neutraliser les charges directes de la section de fonctionnement pour les lisser sur la durée d'amortissement.

L'amortissement des immobilisations est aujourd'hui non obligatoire car il est difficile de valoriser les immobilisations, base de calcul des amortissements et par l'impact négatif immédiat de l'amortissement sur la fiscalité locale pour équilibrer la section de fonctionnement du budget.

Pourtant la rigueur et une gestion sincère voudraient que l'amortissement d'un bien s'effectue sur sa juste valeur et sur sa durée de vie réelle.

Tout l'intérêt d'une gestion efficace du patrimoine (recensement, juste valorisation et amortissement) est d'anticiper financièrement le renouvellement et l'entretien des immobilisations.

3. Les Passifs et les risques

Si l'on cherche à comptabiliser tous les droits et les actifs des entités publiques, on doit en parallèle reconnaître toutes leurs obligations. Or les risques sont plutôt mal retraduits dans les comptes des collectivités locales.

Les risques spécifiques des collectivités locales qui peuvent se traduire par un risque financier sont notamment :

- Les risques liés à la fiscalité locale, par exemple en cas de départ d'un gros contribuable ;
- Les risques sur les satellites, par exemple en cas de déficit imposant son comblement par la collectivité mère pour permettre la continuité du service public ;
- Les risques sur les investissements (besoins et gros entretien). Ce risque doit être maîtrisé par la gestion patrimoniale présentée précédemment ;
- La sécurité des citoyens et des usagers et la protection de l'environnement ;
- Le risque de gestion du personnel (retraite) ;
- Le risque sur le passif financier (produits structurés)…

Il est indispensable que les collectivités mettent en place **un observatoire des risques** qui leur permettent **de recenser, évaluer, prévenir et maîtriser les risques.**

Le recensement du risque permettra de connaître les risques financiers et d'anticiper les difficultés financières (provisions, assurance…).

Comme il l'a fait en termes d'amortissements des immobilisations, le législateur a réduit les cas obligatoires de comptabilisation des provisions à leur strict minimum : dans les communes elles ne sont imposées qu'en cas d'ouverture d'un contentieux ou de risques de non recouvrement de certaines créances.

Les collectivités locales peuvent aller au-delà des obligations qui leur sont imposées pour améliorer leur gestion financière.

4. La séparation des exercices

Par définition toutes les charges et les produits de l'exercice doivent y être enregistrés. Inversement, les charges et les produits comptabilisés par anticipation doivent en être exclus. L'opération se nomme couramment le *« cut-off ».*

Cette démarche permet une comparaison pertinente des exercices et de juger de la juste consommation des charges et de **la gestion des agents**. La comptabilisation des stocks est aussi nécessaire.

La notion d'engagement est aujourd'hui une méthode intéressante dans ce domaine or en pratique la notion d'engagement est encore timide et de nombreuses collectivités ne tiennent pas de comptabilité d'engagement fiable.

La difficulté intervient en fin d'exercice où toutes les opérations, y compris les opérations de rattachement, doivent avoir les crédits suffisants pour pouvoir être comptabilisées. Cette contrainte budgétaire peut entraîner un transfert d'enregistrement comptable sur l'exercice suivant.

Il faut donc mettre en place des procédures permettant la séparation des exercices et d'assurer la sincérité et de l'image fidèle des comptes.

L'expert-comptable peut assister la collectivité dans :

- Son organisation générale : le contrôle interne
- Sa démarche de gestion patrimoniale (inventaire, valorisation, amortissement, plan de financement des investissements…).
- Le recensement de son risque financier
- La mise en place de procédure vers la recherche de l'exhaustivité des enregistrements et le rattachement des charges et des produits à l'exercice.

Cette assistance permettra une gestion financière dynamique et efficace et de détenir l'information nécessaire pour rendre les comptes *« certifiables »* (information comptable sincère et fidèle).

Valérie MAILLET-CORTOZ
Expert-comptable, Mémorialiste
Valerie.maillet-contoz@megeve.fr

LES RÉFÉRENTIELS ET LES RÉSULTATS BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES DE L'ETAT ET DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

Source : RFC n° 444 - Juin 2011

En matière budgétaire ou comptable, un référentiel désigne un ensemble de normes qui s'imposent à la tenue de la comptabilité, ainsi qu'à l'élaboration et à la présentation des états financiers annuels. Ainsi le référentiel comptable de l'Etat, applicable à la comptabilité générale, est-il constitué de 15 normes issues d'un arrêté du 21 mai 2004 du ministre de l'Economie et des Finances, pris en application de l'article 30 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1er août 2001. Le référentiel budgétaire de l'Etat, nettement moins explicite et de nature différente du référentiel de comptabilité générale, résulte du principe énoncé à l'article 28 de la LOLF selon lequel l'enregistrement des recettes et des dépenses budgétaires s'opère dans une comptabilité de "caisse". Le fait générateur de cet enregistrement est constitué par l'encaissement de la recette ou le décaissement de la dépense, alors qu'en comptabilité générale, le fait générateur de l'enregistrement est le "droit constaté", c'est-à-dire la constatation de l'obligation ou du droit, certain ou potentiel, qui donnera lieu au paiement d'une charge (dépense) ou à l'encaissement d'un produit (recette).

Le référentiel budgétaire et comptable des collectivités territoriales (de leurs établissements rattachés et de leurs groupements) est, au contraire, caractérisé par son unicité. Il est défini par des normes contenues dans des instructions ayant reçu force réglementaire, en application du Code général des collectivités territoriales, par des arrêtés pris par les ministres en charge des collectivités territoriales, du budget et des comptes publics. L'arrêté du 27 décembre 2005 modifié s'applique à l'instruction budgétaire et comptable M 14 des communes et des établissements publics communaux et intercommunaux à caractère administratif, l'arrêté du 21 octobre 2003 modifié à l'instruction budgétaire et comptable M 52 des départements et les arrêtés du 1er août 2004, du 27 décembre 2005 et du 14 décembre 2006 modifiés à l'instruction budgétaire et comptable provisoire M 71 des régions.

Contrairement au référentiel budgétaire de l'Etat, le référentiel budgétaire des collectivités territoriales est parfaitement défini par les normes contenues dans les instructions précitées. Ce référentiel se distingue, principalement, par une superposition quasi-complète de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale. Cette superposition constitue une garantie très utile contre les risques de dérive financière. Sa remise en cause interviendrait à contretemps dans un contexte marqué par les efforts d'amélioration de la qualité comptable et le resserrement des marges de manœuvre financières des collectivités territoriales.

ETAT : DES RÉSULTATS BUDGÉTAIRE ET DES RÉSULTATS COMPTABLE DIFFÉRENTS

L'absence de superposition du référentiel budgétaire et du référentiel de comptabilité générale de l'Etat se traduit par une déconnexion partielle de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale. Cette déconnexion, totalement explicable par l'hétérogénéité du fait générateur des enregistrements dans les deux comptabilités (le mouvement de caisse en comptabilité budgétaire, le droit constaté en comptabilité générale), se traduit par une différence notable du résultat budgétaire et du résultat comptable (patrimonial).

Partant du résultat budgétaire pour aller au résultat patrimonial en comptabilité générale, le tableau de la page suivante fait ressortir, sur la période des trois exercices 2007 à 2009, l'importance des écarts entre les deux résultats et l'origine de ces écarts.

L'écart positif dû au solde des opérations de bilan est intégré dans le résultat budgétaire alors qu'il ne peut faire partie du résultat patrimonial de fonctionnement. Sa forte augmentation en 2009 provient d'un apport de titres au Fonds Spécial d'Investissement dans le cadre du plan de relance.

L'écart positif des produits de fonctionnement résulte de créances en droits constatés de l'exercice qui n'ont pas donné lieu à encaissement à la fin de l'exercice. La forte augmentation de 2009 porte aussi l'impact du plan de relance du fait du décalage d'encaissement consenti aux entreprises.

L'écart positif des charges de fonctionnement résulte des opérations d'inventaire (variation des stocks, dotations aux amortissements et aux provisions et reprises de provisions, charges à payer et produits à recevoir…). A ce titre, l'impact du plan de relance en 2009 s'est notamment traduit par une baisse de près de 6 Md€ des charges à payer du fait de l'accélération du remboursement aux entreprises de leur crédit de TVA. A noter qu'en 2008 la forte progression de l'écart positif des charges en comptabilité générale s'expliquait par une opération exceptionnelle de reprise de dettes de certains opérateurs de l'Etat.

Le tableau montre, sur les trois exercices, un écart grandissant entre résultat budgétaire et résultat patrimonial et une inversion de l'écart en 2009 par rapport aux deux exercices précédents.

Il devient donc de plus en plus difficile de rapprocher le résultat patrimonial de l'Etat de son résultat budgétaire, l'importance et le sens des écarts entre ces deux résultats pouvant varier selon les aléas économiques conjoncturels ou les crises économiques structurelles et les contrefeux que doit y opposer la politique budgétaire. Ainsi, avec le plan de relance budgétaire de 2009, le déficit budgétaire s'est-il creusé près de trois fois et demie plus fortement, en valeur absolue, que l'augmentation du déficit patrimonial en comptabilité générale.

Ces discordances découlent de la déconnexion totale des deux référentiels de comptabilité, celui de comptabilité générale appliquant le principe des droits constatés en vertu de l'article 30 de la LOLF et celui de la comptabilité budgétaire le principe d'une comptabilité de caisse conformément à l'article 28 de cette loi.

COLLECTIVITÉS LOCALES : UNE SUPERPOSITION QUASI COMPLÈTE DES RÉSULTATS BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES

Les collectivités territoriales disposent, au contraire, d'un référentiel budgétaire dont la superposition apparaît quasi-complète par rapport au référentiel de comptabilité générale.

Mais, ces dernières années, plusieurs réformes de ce référentiel budgétaire ont atténué la portée de cette superposition. Ainsi, à partir de 2003, le référentiel budgétaire des départements, inscrit dans la M 52, permet-il de neutraliser budgétairement, par une opération d'ordre (un jeu d'écritures d'égal montant en charge et en produit), la charge budgétaire d'amortissement des bâtiments publics.

(Milliards d'euros)

	2007	2008	2009
Résultat budgétaire (1)	- 34,5	- 54,6	- 137,5
Ecart positif dû au solde des opérations budgétaires inscrites au bilan	+ 16, 7	+ 13,8	+ 33,6
Ecart positif des produits de fonctionnement	+ 3,0	+ 3,8	+ 10,1
Ecart positif des charges de fonctionnement	- 22,2	- 32,5	- 4,8
Autres éléments non détaillés	- 4,4	- 3,6	+ 0,9
Résultat patrimonial (2)	- 41,4	- 73,1	- 97,7
Ecart ente les deux résultats (2 - 1)	**- 6,9**	**- 18,5**	**+ 39,8**

S'il s'agit là d'une dérogation au plan comptable général, elle ne remet pas en cause la superposition des deux référentiels budgétaire et comptable puisque la neutralisation budgétaire donne lieu à la même neutralisation en comptabilité générale. Elle nécessite toutefois une double présentation du résultat de fonctionnement sous la forme d'un résultat dit "comptable" sans neutralisation de la charge d'amortissement et d'un résultat dit "budgétaire" intégrant cette neutralisation. Mais, au-delà de la difficulté d'appréhension du "vrai" résultat de fonctionnement, la neutralisation budgétaire de la charge d'amortissement au budget de la collectivité par un produit d'ordre exonère la collectivité de financer cette charge par une recette réelle, effectivement prélevée sur le contribuable ou l'usager. De manière générale, toute inscription d'un produit d'ordre au budget de fonctionnement, ayant pour objet la neutralisation d'une charge de fonctionnement, quelle qu'en soit la nature, n'a pour effet que de réduire, à due concurrence, le besoin de prélèvement réel et effectif d'une ressource propre et, partant, de diminuer les réserves financières et le fonds de roulement de la collectivité dans sa partie financée par des ressources définitives. Cet effet du "détricotage" du référentiel budgétaire est illustré dans le tableau ci-après.

Cet effet du "détricotage" du référentiel budgétaire est illustré dans le tableau ci-après.

Il ne faut pas oublier, autre façon d'expliquer la nécessité de budgétiser les amortissements, que ces derniers constituent un autofinancement affecté au remboursement des emprunts lorsque les investissements ont été financés par l'emprunt et que, contrairement aussi à ce que l'on entend souvent dire, le prélèvement budgétaire de ressource pour constituer l'autofinancement ne génère pas une réserve de trésorerie inactive puisque cette trésorerie sert au

		COMPTE DE RESULTAT (section de fonctionnement)		BILAN			
		Charges	Produits	Actif			Passif
I - 1ère situation Pas de neutralisation de la charge d'investissement							
Charges réelles		900					
Recettes réelles			1 000				
Dotations amortissements	(68)	50		(28)			50
Résultat		50		(12)			50
TOTAL		= 1 000	1 000				= + 100
II - 2ème situation Neutralisation de la charge d'amortissement							
Charges réelles		900					
Recettes réelles			950				
Dotations amortissements	(68)	50		(28)			50
Neutralisation de la charge d'amortissement	(776)		50	(19)	50	(12)	
Résultat		50					50
TOTAL		1 000	1 000		+ 50		+ 100

+ 50

remboursement des emprunts. Au contraire, lorsque les amortissements ne sont pas budgétisés et que les investissements sont financés par l'emprunt, on se retrouve, à plus ou moins moyen terme, devant la nécessité d'emprunter à nouveau pour rembourser les emprunts antérieurs et devant la spirale du surendettement avec l'explosion de la charge d'intérêts résultant d'avoir à supporter deux fois cette charge pour une même somme empruntée… ou devant une incapacité de continuer à investir ou l'obligation de vendre une partie du patrimoine, notamment immobilier, pour investir a minima. Cette situation est bien celle où se retrouve l'Etat actuellement et il ne paraît pas exagéré d'affirmer que la dualité de ses référentiels de comptabilité constitue plutôt un contre-modèle qu'un modèle à copier par facilité et manque de clairvoyance.

Derrière un débat apparemment purement technique devrait ainsi surgir l'analyse des causes d'une réalité finan cière préoccupante qui risquerait de devenir insupportable si l'on s'aventurait à faire sauter tous les verrous.

Bibliographiie

√ Rapport sur les comptes 2009 de l'Etat, mai 2010 - www.ccomptes.fr
√ Rapport sur les résultats et la gestion budgétaires 2009 de l'Etat, mai 2010 - www.ccomptes.fr
√ Compte général de l'Etat pour 2009 - www.performance-publique.gouv.fr
√ Rapport sur les résultats et la gestion budgétaires 2009 de l'Etat, mai 2010 - www.ccomptes.fr
√ Compte général de l'Etat pour 2009 - www. performance-publique.gouv.fr

Paul HERNU
Conseiller-maître à la Cour des comptes

LA PRÉSENTATION DU COMPTE DE RÉSULTAT ET LA SIGNIFICATION DES COMPTES [1]

Source : RFC n° 444 - Juin 2011

LA PRÉSENTATION DU COMPTE DE RÉSULTAT PAR NATURE POUR LES ENTREPRISES

La présentation des charges par nature économique

Le modèle de compte de résultat prévu par le plan comptable général (PCG) impose une présentation distinguant l'exploitation normale, la gestion financière, les opérations exceptionnelles et les dotations aux amortissements, dépréciations et provisions. Elle est complétée, pour ce qui concerne les charges, par la participation des salariés et les impôts sur les bénéfices, et pour les produits par les transferts de charges. Les charges d'exploitation normales sont présentées par nature économique. Cette approche par nature ne s'applique donc qu'à une partie des charges. On peut néanmoins considérer que le classement général des charges relève d'une approche par nature "mixte" en incluant dans cette acception des catégories particulières pour les charges exceptionnelles ou les dotations aux amortissements par exemple.

Ce choix permet de faire apparaître les flux économiques impliqués dans la formation du résultat courant des entreprises. Il s'applique d'abord aux entreprises "marchandes" c'est-à-dire celles pour lesquelles les produits résultent de la vente des biens et des services obtenus par la consommation des ressources mesurées (pour l'essentiel) par les charges d'exploitation figurant au compte de résultat.

Avant d'examiner les conséquences de la transposition d'une telle option à des entités non marchandes, il convient de rappeler le contexte dans lequel elle s'inscrit pour les entreprises et la logique d'analyse qu'elle implique.

Les autres choix de présentation et la prééminence du bilan

Tout d'abord il faut souligner qu'il existe une autre façon de présenter le compte de résultat, généralement qualifiée de présentation par destination. Cette méthode, plus ancienne et plus répandue dans le monde anglo-saxon, comporte de nombreuses variantes qu'il n'est pas nécessaire d'énumérer pour notre propos. Ce qui distingue l'ensemble de ces approches de l'approche des charges par nature est le fait qu'elles cherchent à présenter directement le rattachement des produits vendus à leur coût de production. La définition des coûts de production peut varier et englober plus ou moins d'éléments, mais la logique des approches par destination est de rattacher les ventes aux coûts des produits vendus, la part des frais non imputés dans ces coûts étant traitée en charges de l'exercice de leur survenance.

La différence entre les deux approches ne porte que sur une partie des éléments classés en charges, qui peut être plus ou moins importante suivant les secteurs d'activité. Le point important est que dans les deux cas le fait générateur du résultat est la vente. En conséquence les coûts des produits vendus doivent être pris en résultat au cours de l'exercice de leur vente. Ainsi dans le cas d'un coût représentant la consommation de matière première, le fait générateur de l'inscription en résultat de ce coût n'est pas l'achat des matières premières, ni leur livraison, ni leur consommation effective mais la vente du produit fabriqué avec ces matières. Tant que la vente n'est pas intervenue les coûts imputés en production sont stockés pour leur montant.

La comptabilisation du coût des produits vendus est évidemment insuffisante pour déterminer le résultat et doit être complétée par d'autres éléments ayant une incidence sur le résultat ou la situation nette. Certains de ces éléments sont sans rapport direct avec l'exploitation courante alors que d'autres sont des compléments à son analyse comme par exemple le fait que la valeur des stocks est devenue inférieure à leur coût d'entrée et qu'il faut donc utiliser des règles de dépréciation.

Bien que cette approche se focalise sur le résultat de l'activité productive et commerciale, elle s'inscrit directement dans les approches fondées sur le bilan. Ces dernières sont plus générales et s'attachent directement à la comptabilisation des mouvements affectant le bilan au cours de l'exercice. Elles ne requièrent donc pas la mise en œuvre directe d'un principe de rattachement des ventes au coût des ventes. Mais comme la réalisation de la vente correspond au déstockage des produits vendus, elles appliquent implicitement ce principe toutes choses égales par ailleurs.

Le calcul du résultat est donc (pour partie) fondé sur la différence entre le montant des ventes et le coût des produits vendus. Le principe de réalisation du bénéfice, appliqué par le PCG, conduit également à considérer que seule la vente permet de constater un bénéfice et que la cohérence du calcul du résultat oblige à mettre en face des ventes le coût des produits vendus. C'est donc par un abus de langage que l'on définit parfois le résultat comme différence entre les produits et les charges, il faudrait préciser … et les charges de l'exercice, en définissant ces dernières comme celles qui sont incorporées dans les produits vendus. Sur ce point la différence entre l'approche du PCG et les approches par destination (ou fondées sur le bilan) est une différence de présentation et non une différence de fond.

1. *Les opinions exprimées dans cet article le sont à titre personnel et n'engagent que l'auteur.*

Compte de résultat et flux

Le compte de résultat du PCG présente d'abord les charges acquises au cours de l'exercice et les *« corrige »* ensuite par les écritures de variation de stocks ou de production immobilisée pour éliminer les charges acquises au cours de l'exercice mais non incorporées aux ventes de l'exercice et pour réintégrer des charges acquises au cours des exercices précédents et incorporées dans les produits vendus au cours de l'exercice. L'approche du PCG oblige à raisonner en deux temps. Il faut d'abord déterminer la nature d'un flux d'acquisition et ensuite déterminer la partie qui est relative à l'exercice. Pour effectuer cette dernière opération, il faut recourir à une analyse qui ne relève plus de l'analyse des charges par nature mais qui s'appuie sur la réalisation des produits.

Cette dualité fournit une double information. D'une part le compte de résultat enregistre les flux de charges acquises pendant l'exercice, qu'elles soient stockées directement ou incorporées dans un produit (vendu ou stocké) ou dans une immobilisation. D'autre part il permet, après prise en compte des variations de stocks, de calculer un résultat réalisé, c'est-à-dire fondé sur les ventes.

A l'opposé, les approches par destination ignorent les informations directes sur les flux. Ainsi une rémunération versée à un salarié n'est pas, a priori, un flux mais peut être un élément de coût s'incorporant dans un stock. Le fait générateur de cette incorporation est le service fait qui n'a pas d'impact sur le résultat à ce moment. La rémunération aura un impact au moment de la vente de ce produit qui permettra de comparer la vente au coût. Il en résultera un gain ou une perte, d'où le nom de compte de profits et pertes encore utilisé (profit and loss account).

Fait générateur et réalisation du résultat

Dans l'approche du PCG, le fait générateur de la comptabilisation de la rémunération est également le service fait, mais la comptabilisation se fait directement en résultat. Elle sera ensuite, le cas échéant, annulée par une écriture d'entrée en stock. Le résultat est donc bien le même, à condition de ne pas "oublier" que l'enregistrement du flux directement au compte de résultat doit être corrigé (éventuellement) par l'application d'un principe de rattachement des charges aux produits.

La présentation du PCG oblige donc à poser le principe d'une double analyse traduite par deux écritures. Ces deux types d'écritures n'ont pas la même portée. La première place bien le fait générateur au moment de l'impact sur la situation financière, mais en raison du choix de présentation des états financiers, elle ne traduit pas nécessairement de manière correcte la nature de l'impact au cours de l'exercice. La seconde relève de l'application des principes régissant le contenu (et non la présentation) des états financiers.

On traduit parfois cette dualité en distinguant le fait générateur d'un enregistrement comptable d'une opération et le fait générateur de son rattachement à l'exercice.

La question de savoir si ces deux approches sont compatibles ne sera pas traitée dans ce cadre, pas plus que celle de la justification de l'approche par nature qui reste largement une spécificité française, bien que connue et admise au niveau international. On notera seulement qu'il existe aujourd'hui des systèmes d'information permettant de concilier les deux approches (cela reste néanmoins compliqué) et donc de produire un compte de résultat par nature et par destination. Pour ce qui concerne la justification de l'approche par nature, on rappellera que ses "inventeurs", les créateurs du PCG 1947, la considéraient comme un moyen de développer rapidement une comptabilité simple, facile à contrôler et apte à fournir des informations économiques dont les pouvoirs publics avaient un besoin pressant. Ils considéraient cependant cela comme une étape : la "vraie" comptabilité étant celle qui permet de mesurer les coûts.

Cette distinction, si elle est dépassée sur le plan technique (sous réserve de disposer des moyens informatiques nécessaires), garde une importance forte aux niveaux conceptuel et culturel. Elle représente encore des enjeux importants en termes de lecture du compte de résultat et de développement des techniques d'analyse financière, notamment pour la construction des tableaux de financement ou des tableaux de flux de trésorerie. Ces enjeux doivent donc être précisés lorsqu'il s'agit de transposer ce modèle à des entités qui ne sont pas des entreprises.

LA PRÉSENTATION DU COMPTE DE RÉSULTAT POUR LES ENTITÉS NON MARCHANDES

L'analyse des conséquences du choix de l'approche de la présentation du compte de résultat dans le cas des entités publiques doit tenir compte de leurs spécificités.

D'une part l'absence de ventes rend sans objet l'application d'un principe de réalisation du résultat. D'autre part ce secteur est également caractérisé par l'existence d'une nature de charges a priori inconnue dans le secteur marchand : les charges d'intervention. Il faut alors préciser comment cette nouvelle nature s'inscrit dans le débat précédent et notamment dans le cas d'un choix pour une présentation du compte de résultat qui ignore la distinction par nature.

Compte de résultat et activité non marchande

Dans le cadre d'une activité de production de biens ou de services rendus gratuitement (ou à un prix économiquement non significatif), on peut se placer, comme dans le cas des entreprises, dans une logique d'analyse d'un processus de production et de formation des coûts (à défaut du résultat).

L'impossibilité de comptabiliser la réalisation du produit correspondant (qui pourrait être par exemple l'acquisition ou la consommation du service par le bénéficiaire) ne permet pas de faire la distinction entre le fait générateur de la comptabilisation initiale du flux et celui de son rattachement à l'exercice. La solution la plus simple est alors de considérer que ces deux faits sont confondus.

A l'appui de cette solution, on peut noter que la prédominance de l'activité de production de services dans le secteur public diminue la portée de la distinction entre les deux types de faits générateurs dans la mesure où la plupart des

services ne peuvent être stockés ou immobilisés. Cet argument ne peut cependant être considéré comme suffisant puisqu'il ne s'applique pas à tous les types de services.

L'absence de distinction entre faits générateurs de la comptabilisation et du rattachement à l'exercice s'applique spontanément dans l'approche du PCG. Le flux de charge est comptabilisé au moment de son impact sur la situation financière. L'absence de rattachement à un produit dispense de se poser la question d'une éventuelle "correction" au moment de l'inventaire. De surcroît ce dernier ne risque pas de contredire cette analyse en révélant l'existence "physique" de stocks de services ou de production immobilisée de services.

Mais l'absence de transaction explicite concrétisant l'acquisition du service par le bénéficiaire ne permet pas de qualifier correctement sa nature. Dans le cas des entreprises, c'est la façon dont l'acquéreur comptabilise l'acquisition qui fournit l'information sur sa nature. Un promoteur immobilier vend des immeubles qui sont pour lui des éléments de stocks, ils ne sont des immobilisations que pour les acquéreurs. Ainsi le caractère non marchand de la production du secteur public rend difficile l'analyse de la nature même de cette activité.

L'approche par destination conduit à comptabiliser le flux selon les mêmes règles que dans le cas précédent. Mais elle impose en plus de qualifier de manière complète la nature de l'impact sur la situation financière. Il faut déterminer s'il s'agit d'un élément imputable au coût de production d'un produit ou d'une simple charge de période. Ainsi, même si les produits correspondants ne sont pas comptabilisés, le fait de raisonner en coût de production conduit à se poser la question de leur identification. Par exemple certains Etats présentent les coûts par politiques publiques ou par grands domaines d'action (coût des politiques d'éducation, de santé, etc.).

Cette approche ne peut donc poser en principe que toutes les charges constatées au cours de l'exercice sont des charges de l'exercice, il faut au préalable considérer la nature des produits correspondants. Cette analyse supposerait une prise en compte des "effets" sur les bénéficiaires et pourrait conduire à immobiliser ou à stocker certains ensembles de charges. Une telle approche est très rarement appliquée en pratique en raison de sa difficulté. Cependant le caractère conventionnel, voire contestable, de la solution apparaît plus directement que dans le cas d'une approche directe par nature.

Le traitement des charges d'intervention

Les charges d'intervention correspondent globalement aux dépenses de transferts ou aux subventions versées. Elles sont caractérisées par le fait qu'elles sont accordées sans que le bénéficiaire fournisse une contrepartie équivalente mais uniquement en vertu de dispositions lui conférant certains droits. De manière liée elles ne sont généralement pas la conséquence de l'exécution de contrats. La limite ente charges de fonctionnement et charges d'intervention n'est pas toujours évidente. Une subvention versée à un organisme peut être considérée comme la contrepartie de la fourniture de services non marchands par cet organisme ou comme un transfert sans contrepartie. La différence tient aux types de relation existant entre le verseur et le bénéficiaire et n'est pas toujours facile à analyser. Mais au-delà des problèmes de frontière, l'existence de charges résultant d'obligations non contractuelles et non liées à la fourniture de contreparties approximativement équivalentes apparaît bien comme une caractéristique importante du secteur public.

Le choix de l'approche par nature conduit directement à créer une catégorie particulière pour présenter ces charges au compte de résultat. Il faut ensuite en tirer toutes les conséquences en particulier sur la définition du fait générateur. A priori on doit adopter le même principe que pour les autres charges, c'est-à-dire l'impact sur la situation financière.

Ce moment correspond à celui où l'obligation répond à la définition d'un passif. Il s'agit de la survenance de l'événement qui rend son règlement inévitable au sens où celui sur lequel pèse l'obligation ne dispose plus de moyens (réalistes) de ne pas l'honorer. Deux éléments sont donc nécessaires pour apprécier cette situation. Le premier est lié à la situation du tiers : ses droits sont établis sans condition (s'il s'agit d'une obligation contractuelle il a exécuté son obligation, s'il s'agit d'une obligation non contractuelle ses droits sont reconnus de manière incontestable). Le second est lié au titulaire de l'obligation : il ne dispose pas de moyens "normaux" de ne pas l'honorer.

Mais l'application de ce principe se heurte à une difficulté liée à l'existence d'une dissymétrie dans la nature de ces deux catégories de charges.

Pour une charge de fonctionnement, ce moment correspond à la réalisation de la prestation par le tiers (livraison ou service fait). Cette conclusion découle en partie du fait qu'il s'agit d'une transaction avec contrepartie et qu'il est possible de vérifier que les deux parties ont chacune exécuté (ou pas) leurs obligations relatives à l'exercice. La concomitance des constatations fournit un moyen objectif de trancher la question. Mais le produit dans lequel cette charge va s'incorporer ne sera pas comptabilisé. La prise en compte de l'obligation liée à la fourniture de ce produit sera donc ignorée. En général il s'agit d'une obligation permanente de fourniture d'un service public (par exemple service d'éducation ou de sécurité). Implicitement on va considérer que cette obligation est remplie au moment où la charge nécessaire à l'exécution du service est comptabilisée (par exemple l'obligation relative à l'enseignement est remplie à mesure que les enseignants effectuent leur service et donc que les rémunérations sont comptabilisées). Ainsi dans le cas d'une obligation permanente de service public, la non prise en compte du produit conduit à considérer que l'obligation est remplie dès lors que le service est exécuté au cours de la période conformément aux conditions prévues.

Pour une charge d'intervention qui correspond également à une obligation permanente (ou d'une durée supérieure à l'exercice) et qui est payable annuellement, la question est de savoir si on doit appliquer le même raisonnement ou si l'absence de contrepartie, qui ne permet pas de vérifier que des obligations réciproques sont satisfaites, pourrait conduire à donner au caractère permanent de l'obligation une traduction comptable qui consisterait à la comptabiliser pour son montant total probable estimé.

Il existe donc un risque d'hétérogénéité important si le fait générateur de la comptabilisation d'un passif est pour certaines politiques publiques l'obligation de les mettre en œuvre de manière permanente, avec pour conséquence une estimation de ce passif sur sa durée probable d'existence (ou sur une durée forfaitaire supérieure à l'exercice)

alors que pour d'autres seule l'exécution effective au cours du temps serait considérée comme une obligation, le passif étant alors limité au constat d'inexécutions éventuelles. La question est donc aussi l'interprétation du passif en termes de "degré d'obligation" des éléments qui y sont inscrits. L'approche par destination n'a pas besoin a priori de définir une catégorie particulière dans la mesure où elle considère de telles charges comme des éléments de coûts. Le risque d'hétérogénéité est donc moins grand. La référence première sera d'abord prise par rapport au produit, par exemple à une politique publique. La distinction entre différentes catégories de charges n'interviendra qu'ensuite et n'aura probablement pas de conséquences sur la définition du fait générateur qui "spontanément" restera lié aux obligations de période par analogie avec les obligations découlant des transactions avec contrepartie. L'absence d'avancée récente dans le débat international sur cette question laisse penser que les pays qui pratiquent l'approche par destination du compte de résultat (ou de ce qui en tient lieu) considèrent que ce problème n'est pas crucial parce qu'il est traité de manière homogène dans leurs états financiers alors qu'il paraît plus délicat en France où l'approche par nature est privilégiée.

CONCLUSION

La difficulté n'est pas technique et le choix d'une approche par nature ou par destination ne débouche pas mécaniquement sur des traitements hétérogènes.

Dans le cas des activités de production il est facile de considérer que toutes les charges sont des charges de l'exercice. La difficulté porte sur l'interprétation de cette convention. Elle revient à dire que l'activité non marchande ne pouvant être stockée ou immobilisée, ses effets sont immédiats et non mesurables car enregistrés nulle part. Une telle convention est aussi difficile à accepter qu'à réfuter car, contrairement au cas des entreprises marchandes pour lesquelles l'effet de l'activité est toujours manifesté par un événement indépendant de cette dernière (la vente et ses conséquences pour l'acquéreur), on ne dispose pas d'une telle référence dans le secteur public.

Dans le cas où il existe à la fois des activités exercées directement (production de services gratuits) et indirectement (versements de transferts pour acheter ou rembourser des services payants) le risque est que des différences portant sur la forme de la présentation du compte de résultat entraîne des conséquences sur le contenu même des états financiers.

Ces développements n'apportent pas de solutions à ces problèmes. Dire qu'il faut traiter les charges et les passifs correspondants de manière homogène par rapport à leur degré d'engagement est une chose, fournir la règle qui permet de le faire de manière pertinente est une autre chose que cet article ne prétend nullement faire. Mais il est certain que si l'exigence d'homogénéité n'est pas raisonnablement satisfaite, les états financiers perdront beaucoup de leur pertinence.

Eléments de biblioographie électronique

√ Le compte général de l'Etat en France présente un tableau des charges nettes par nature, des précisions sur les charges d'intervention sont données dans la note 17, La partie 5 de l'annexe fournit des éléments sur les engagements hors bilan liés à cette problématique (5.4.3) et les provisions pour charges sont explicitées dans la note 8.2. Ces données sont disponibles à l'adresse : http://www.performance-publique.gouv.fr/les-ressources-documentaires/le-budget-et-les-comptes-de-letat/les-comptes-de-letat.html

√ Le tableau des charges du gouvernement fédéral des Etats-Unis est présenté par destination, il est disponible sur le site http://fms.treas.gov

√ Les normes comptables applicables à ce rapport se trouvent à l'adresse : http://www.fasab.gov. On y trouve notamment des dispositions sur le calcul des coûts.

√ Les travaux de l'IPSAS board sont disponibles : http://www.ifac.org/PublicSector. On y trouve le document consultation de mars 2008 qui distingue très clairement les prestations rendues sous forme de services gratuits (individualisables ou non) et sous forme de transferts monétaire : Social Benefits : Issues in Recognition and Measurement.

Jean-Paul MILOT
Conseil de normalisation
des comptes publics
jean-paul.milot@finances.gouv.fr

LE CONSEIL DE NORMALISATION DES COMPTES PUBLICS : UNE ANNÉE DE FONCTIONNEMENT

Source : RFC n° 444 - Juin 2011

Dans le cadre de la réforme engagée dès 2007 en France sur la normalisation comptable, avec, d'une part, la création d'une autorité de normalisation comptable ayant le pouvoir réglementaire et étant compétente en matière de comptabilité privée, et, d'autre part, la disparition consécutive du Conseil national de la comptabilité, la question de la normalisation des comptes des organismes publics s'est posée. Un rapport avait été remis par M. Michel Prada au ministre du Budget en avril 2008 sur ce sujet.

L'article 115 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2008 transforma cette proposition en réalité en créant le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP). Ce nouveau Conseil est en charge de la normalisation comptable de toutes les entités exerçant une activité non marchande et financées majoritairement par des ressources publiques, et notamment des prélèvements obligatoires.

Entrent ainsi dans son périmètre l'Etat et les organismes dépendant de l'Etat, les collectivités territoriales et les établissements publics locaux, la Sécurité sociale et les organismes qui lui sont assimilés.

COMPÉTENCES DU CONSEIL

Le Conseil est un organisme consultatif placé auprès du ministre chargé des comptes publics. Il donne un avis préalable sur les textes réglementaires comportant des dispositions comptables applicables à des entités entrant dans son champ de compétence.

Le Conseil propose également des dispositions nouvelles en rendant des avis qui sont approuvés sous forme d'arrêtés par les ministères concernés. Les avis du Conseil de normalisation des comptes publics sont publics.

Le Conseil participe enfin aux réflexions sur la normalisation comptable au niveau national et international, notamment en répondant aux consultations de l'IPSAS Board [1].

LES INSTANCES DU CONSEIL

Le Conseil est dirigé par un président nommé par le ministre chargé des comptes publics. Son président actuel, M. Michel Prada, a été nommé le 28 juillet 2009.
Les attributions du Conseil sont exercées par un collège composé de dix-huit membres, dont neuf membres de droit et neuf personnalités qualifiées. Le président et le collège sont assistés par un comité consultatif d'orientation et trois commissions permanentes : "Etat et organismes dépendant de l'Etat", "Collectivités territoriales et établissements publics locaux", "Sécurité sociale et organismes assimilés".
Le Conseil de normalisation des comptes publics dispose d'un secrétariat général, composé d'une équipe technique permanente dirigée par un secrétaire général, placé sous l'autorité du président du Conseil.

LES AVIS DÉJÀ RENDUS

Fin 2009, le Conseil a arrêté son programme de travail. Depuis son installation, l'activité du Conseil de normalisation des comptes publics s'est traduite par la tenue de plus de 150 réunions toutes instances confondues (collège, commissions permanentes, groupes de travail, comité consultatif d'orientation).

Outre les dix-huit membres du collège et la soixantaine de membres appartenant aux trois commissions, plus d'une centaine d'experts et de spécialistes issus de l'administration ou de la profession comptable sont associés aux travaux menés par le Conseil.

L'aboutissement de ces travaux s'est traduit par la publication de huit avis du Conseil complétant ou modifiant des normes comptables existantes, et d'une recommandation. Le Conseil a également rendu quatre avis préalables sur des projets de textes législatifs et réglementaires, notamment suite à des saisines reçues de différents ministères. Par ailleurs, dans le cadre de la réflexion sur la normalisation comptable au niveau international, le Conseil de normalisation des comptes publics a répondu à huit consultations du normalisateur comptable international, l'IPSAS Board.

Enfin, un document de réflexion sur le périmètre de compétence du Conseil de normalisation des comptes publics comprenant notamment un arbre de décision donnant un faisceau d'indices résultant des dispositions législatives et réglementaires a été examiné par le Conseil en mars 2010. Ce document a pour objectif d'aider à la détermination de l'instance compétente pour les entités à la frontière des compétences respectives de l'Autorité des normes comptables (ANC) et du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP).

1. *IPSAS Board – International Public Sector Accounting Standards Board.*

LES TRAVAUX EN COURS

Un groupe de travail transversal aux trois secteurs (Etat, organismes de sécurité sociale, secteur local), intitulé “Charges, passifs et provisions“, poursuit ses réflexions sur la définition et la comptabilisation des passifs d’intervention. Le groupe de travail se penche sur la nature et la qualification des dispositifs d’intervention selon qu’ils répondent à la définition d’une charge à payer, d’une dette ou d’une provision, notamment dans le cadre de dispositifs d’intervention pluriannuels. Une fois les principes comptables clarifiés, les réflexions devront se poursuivre sur l’information à communiquer dans les notes annexes sur les engagements de l’Etat. Ce sujet fondamental touche au cadre conceptuel des entités du secteur public.

Ces réflexions rejoignent celles menées par ailleurs dans le cadre de la consultation internationale lancée par l’IPSAS Board sur le cadre conceptuel des entités du secteur public. Trois documents de consultation ont été publiés à cette occasion par l’IPSAS Board pour une réponse mi-juin 2011. L’IPSAS Board a engagé des réflexions sur les objectifs des états financiers, les utilisateurs, le modèle comptable, la définition des actifs et des passifs et des éléments du compte de résultat et enfin les méthodes de mesure (coût historique, juste valeur, etc.).

Un groupe de travail, intitulé “Concessions et partenariats public-privé“, a pour objectif de définir le traitement comptable des actifs concédés et des opérations de partenariats public-privé côté entité publique (concédant), tant pour l’Etat que pour les collectivités territoriales.

Des travaux sont également engagés pour examiner et définir le traitement comptable du patrimoine “historique“ et des œuvres d’art dans les comptes de l’Etat et des établissements publics.

Enfin, des réflexions sur l’élaboration d’un Recueil des normes comptables pour les établissements publics ont été amorcées. Les travaux se concentrent à ce stade sur la comptabilisation des financements d’actifs dans les comptes des établissements publics et sur la présentation de la situation nette de ces établissements publics qui n’ont pas de capital à proprement parler. La définition d’un tel référentiel se situe dans la perspective à terme de l’établissement de comptes “combinés“ de l’Etat.

UN EXEMPLE : L’AVIS SUR LES CORRECTIONS D’ERREURS

A l’occasion de la première certification des comptes des universités accédant à l’autonomie, le Conseil a été saisi de la question du traitement comptable des corrections d’erreurs.

Un avis a été rendu par le Conseil le 30 juin 2010 sur ce sujet et concerne les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (dont les universités) et les établissements publics administratifs.

Cet avis reprend les dispositions de la norme n° 14 “Méthodes comptables, changements d’estimations comptables et erreurs“ du Recueil des normes comptables de l’Etat. Ces dispositions sont identiques à celles du Plan comptable général en ce qui concerne les changements de méthodes et les changements d’estimation, mais diffèrent de celles du Plan comptable général en ce qui concerne les corrections d’erreurs.

Concernant les corrections d’erreurs commises au cours d’exercices antérieurs, l’avis propose de ne pas les comptabiliser dans le compte de résultat de l’exercice au cours duquel elles sont constatées, mais en situation nette. Le Conseil a en effet considéré qu’il existait une certaine logique à rattacher la correction d’erreur au bilan de l’exercice au cours duquel elle a été commise.

L’avis précise par ailleurs que la correction des erreurs commises au cours d’exercices antérieurs devra faire l’objet d’une information appropriée dans l’annexe.

Compte tenu de la formation du résultat des entités du secteur public non marchand, différente de celles du secteur marchand, le Conseil a souhaité dans un premier temps limiter le périmètre de l’avis à des établissements publics ayant une activité non marchande. Néanmoins, l’élargissement du périmètre de cet avis et sa mise à jour éventuelle dans le contexte de la construction progressive d’un recueil de normes comptables spécifiques aux établissements publics ne doivent pas être écartés à terme. La Direction générale des finances publiques et la Direction générale de l’offre de soins ont d’ailleurs saisi le Conseil pour que les dispositions de cet avis s’appliquent également aux établissements publics de santé.

Avis du Conseil de normalisation des comptes publics

- √ Avis n° 2011-03 du 15 mars 2011 relatif au traitement comptable des biens immobiliers à durée de vie non déterminable (parc immobilier non spécifique) et à des modifications mineures de la norme 6 “Les immobilisations corporelles“ du Recueil des normes comptables de l’Etat.
- √ Avis n° 2011-02 du 15 mars 2011 relatif à la suppression de la notion d’opérateur des politiques de l’État et à des modifications mineures de la norme 7 “Les immobilisations financières“ du Recueil des normes comptables de l’État.
- √ Avis n° 2011-01 du 15 mars 2011 relatif aux durées d’amortissement des subventions versées par les collectivités locales relevant des instructions budgétaires et comptables M14, M52, M61 et M71.
- √ Avis n° 2010-05 du 17 novembre 2010 relatif à des modifications mineures des normes 1 “Les états financiers“, 5 “Les immobilisations incorporelles“, 7 “Les immobilisations financières“ et 11 “Les dettes financières et les instruments financiers à terme“ du Recueil des normes comptables de l’Etat.
- √ Avis n° 2010-04 du 17 novembre 2010 relatif à la suppression de la charge d’utilisation dans la norme 6 sur les immo bilisations corporelles du Recueil des normes-comptables de l’Etat.
- √ Avis n° 2010-03 du 30 juin 2010 relatif aux règles comptables de provisionnement applicables à l’Etablissement de Retraite Aditionnelle de la Fonction Publique (ERAFP).

- √ Avis n° 2010-02 du 30 juin 2010 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs dans les établissements publics nationaux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M9-1 et M9-3.
- √ Avis n° 2010-01 du 9 février 2010 relatif à la couverture par la Caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES) des déficits cumulés des organismes de sécurité sociale.

Avis préalables du Conseil de normalisation des comptes publics sur des textes réglementaires

- √ 30 juin 2010 - Projet de décret relatif aux comptes combinés des communautés hospitalières de territoire.
- √ 15 avril 2010 - Clarification de la rédaction de deux articles du code de la sécurité sociale.
- √ 9 avril 2010 - Projet de décret relatif à la tarification des établissements hébergeant des personnes âgées dépendantes et à la réglementation financière et budgétaire des établissements et services sociaux et médico-sociaux.
- √ 18 novembre 2009 - Projet de décret relatif aux dispositions financières applicables aux établissements publics de santé.

Recommandation du Conseil de normalisation des comptes publics

- √ Recommandation n° 2010-01 du 17 novembre 2010 relative à la comptabilisation des cotisations et contributions sociales des travailleurs indépendants par les organismes de sécurité sociale.

Réponses du Conseil de normalisation des comptes publics aux consultations de l'IPSAS Board

- √ 30 juin 2010 - Exposé sondage "ED 44 - Improvements to IPSASs".
- √ 30 juin 2010 - Exposé sondage "ED 43 - Service concessions arrangements : Grantor".
- √ 11 juin 2010 - Document de consultation "Reporting on the Long-Term Sustainability of Public Finances".
- √ 29 octobre 2009 - Exposé sondage "ED 42 - Improvements to IPSASs".
- √ • 1er juillet 2009 - Exposé sondage "ED 40 - Intangible Assets".
- √ 30 juin 2009 - Exposés sondages "ED 37, 38, 39 - Financial Instruments : Presentation, Recognition and Measurement, Disclosures".
- √ 29 juin 2009 - Exposé sondage "ED 41 - Entity combinations from exchange transactions".
- √ 29 juin 2009 - Exposé sondage "ED 36 - Agriculture".
- √ Adresse du site du Conseil de normalisation des comptes publics : www.cnocp.bercy.gouv.fr

Marie-Pierre CALMEL
Secrétaire générale
Conseil de normalisation des comptes publics

UNE CAMPAGNE ELECTORALE BIEN MENEE, UNE ELECTION REUSSIE !

LES NOUVELLES RÈGLES DU FINANCEMENT DES CAMPAGNES ÉLECTORALES

Depuis plusieurs années, les principaux acteurs du droit du financement électoral, que ce soit la Commission Nationale des Comptes de Campagne et des Financements Politiques (CNCCFP) [1] ou le Juge électoral [2], relèvent régulièrement le manque de cohérence et les lourdeurs d'application des règles posées par le code électoral en la matière.

Le régime applicable au financement des campagnes électorales, telles que les règles générales en avaient été fixées par les lois des 15 janvier 1990 et 19 janvier 1995, est ainsi apparu *« peu intelligible et source de confusion pour les candidats » et « peu adapté à la pratique »* [3].

En particulier, les sanctions prévues pour la violation des règles de financement semblaient trop automatiques et trop lourdes.

Ce sont ces préoccupations qui, dans le cadre plus général du processus de refonte complète du code électoral engagé en mars 2008, ont principalement motivé l'adoption du *« paquet électoral »*, constitué de trois lois en date du 14 avril 2011 [4], les modifications des règles du financement résultant principalement de la loi n° 2011-412 portant simplification de dispositions du code électoral et relative à la transparence financière de la vie politique.

Si les modifications résultant de ce texte ne remettent pas en cause les principes généraux et règles fondamentales posés par la législation antérieure, elles apportent des aménagements et précisions, tant en ce qui concerne le cadre du financement des campagnes que son contentieux.

I. LE CADRE DU FINANCEMENT

La loi n°2001-412 du 14 avril 2011 ne bouleverse aucunement le cadre général du financement des campagnes électorales, qui continue de reposer sur un compte bancaire unique enregistrant la totalité des opérations financières de la campagne, géré par un mandataire financier, mais y apporte plusieurs précisions utiles.

1. Le mandataire financier : un statut précisé

La réforme maintient le rôle essentiel du mandataire financier, dont les conditions de nomination et de fonctionnement ont toutefois été précisées.

a. Les conditions de nomination du mandataire

La législation antérieure comportait deux dispositions relatives à la procédure de désignation du mandataire financier.

D'une part, le premier alinéa de l'article L. 52-4 du code électoral prévoyait que « *tout candidat à une élection désigne un mandataire au plus tard à la date à laquelle sa candidature est enregistrée* ».

D'autre part, le premier alinéa de l'article L. 52-6 disposait que *« le candidat déclare par écrit à la préfecture de son domicile le nom du mandataire financier qu'il choisit. »*

Les travaux parlementaires ont relevé que « *la coexistence de ces deux rédactions crée une ambiguïté : en pratique, des candidats peuvent être induits en erreur, pensant être libres d'opter pour l'une ou l'autre procédure (désignation ou déclaration)* » [5].

Cette ambiguïté était source de risques juridiques, dans la mesure où la jurisprudence considère que c'est la déclaration en préfecture dans les conditions de l'article L.52-6 qui confère la qualité de mandataire financier à une personne physique ou une association [6].

1. *Dans ses rapports annuels d'activité.*
2. *Juge administratif ou Conseil constitutionnel.*
3. *Patrice Gélard, Rapport Sénat, n° 311, 16 février 2011.*
4. *Loi organique n° 2011-410 relative à l'élection des députés et sénateurs ; loi n° 2011-411 ratifiant l'ordonnance n° 2009-936 du 29 juillet 2009 relative à l'élection de députés par les Français établis hors de France ; loi n° 2011-412 portant simplification de dispositions du code électoral et relative à la transparence financière de la vie politique.*
5. *Charles de la Verpillère, rapport AN, 23 mars 2011, n° 3256, 3657 et 3258.*
6. *CE, 29 juillet 2002, Tallot.*

Afin d'y remédier, la loi du 14 avril 2011 harmonise la rédaction des premiers alinéas des deux articles précités en prévoyant à l'article L. 52-4 que ***« tout candidat à une élection déclare un mandataire conformément aux articles L. 52-5 et L. 52-6 … »***

En outre, le code ne prévoyait aucun contrôle de la désignation du mandataire lors de la déclaration de candidature.

En pratique, l'absence de désignation d'un mandataire par des candidats était à l'origine de nombreux rejets de comptes de campagne [1].

Afin de prévenir ce type de situation, l'article 12 de la loi du 14 avril 2011, modifiant en cela la rédaction des articles L. 154 [2], L. 210-1 [3], L. 265 [4], L. 347 [5] et L. 370 [6] du code électoral, ainsi que 10 de la loi n° 77-729 du 7 juillet 1977 [7], prévoit que sont exigées lors de la déclaration de candidature, ***« les pièces de nature à prouver que le candidat a procédé à la déclaration d'un mandataire conformément aux articles L. 52-5 et L. 52-6 ou, s'il n'a pas procédé à cette déclaration, les pièces prévues au premier alinéa de ces mêmes articles ».***

Ainsi, désormais, « tout candidat qui ne pourrait prouver lors du dépôt de sa candidature qu'il a désigné un mandataire financier verrait l'enregistrement de sa candidature refusé [8]», ou, en d'autres termes, « aucune candidature ne peut être enregistrée par les services préfectoraux si elle n'est pas accompagnée d'un document attestant qu'un mandataire a été choisi. » [9].

Selon les travaux parlementaires, ce nouveau dispositif « *permettra d'assurer l'effectivité des règles fixées par le législateur et évitera que des candidats ne soient amenés à contrevenir à la loi à cause de l'obscurité des textes en vigueur. »* [10]

b. Le fonctionnement du mandataire

La loi nouvelle n'apporte qu'une modification aux règles de fonctionnement du mandataire, en lui reconnaissant un droit à l'ouverture du compte bancaire unique [11].

La reconnaissance de ce droit est justifiée par les difficultés, mises en lumière par la CNCCFP et le Conseil constitutionnel [12], rencontrées par certains candidats pour obtenir des banques l'ouverture d'un compte, les travaux parlementaires constatant que *« ces difficultés sont très préjudiciables au candidat, car un délai d'ouverture du compte de campagne trop long bloque ses dépenses de campagne et peut le conduire à recourir à des paiements directs. Or, les paiements directs peuvent avoir pour conséquence un rejet ultérieur du compte de campagne. [13]»*

Le droit au compte bancaire ainsi reconnu au mandataire est distinct de celui consacré par les dispositions générales de l'article L. 312-1 du code monétaire et financier, qui, ainsi que le relèvent les travaux parlementaires, *« ne permettent pas d'apporter une solution efficace (au) problème »*, dans la mesure où le droit qu'elles consacrent n'est pas opposable si le candidat détient déjà un compte.[14]

Le nouvel article L. 52-6 crée donc un droit spécifique à l'ouverture d'un compte de mandataire financier.

2. Les recettes et dépenses du compte : des principes inchangés mais des montants actualisés

La loi du 14 avril 2011 n'apporte aucune modification aux règles générales applicables aux recettes et dépenses du compte [15], se contentant d'en prévoir une actualisation automatique.

Il en est ainsi, en premier lieu, des limites relatives aux dons des personnes physiques fixées par l'article L. 52-8 du code électoral [16], dont le dernier alinéa prévoit que « les montants prévus au présent article sont actualisés to***us les ans par décret. Ils évoluent comme l'indice des prix à la consommation des ménages, hors tabac. »***

Est également, en second lieu, ajouté à l'article L. 52-11, relatif au plafond des dépenses électorales, un dernier alinéa disposant que ***« les montants prévus au présent article sont actualisés tous les ans par décret. Ils évoluent comme l'indice des prix à la consommation des ménages, hors tabac. »***

3. La présentation du compte de campagne : d'importantes précisions

Les règles antérieures ont paru, à l'usage, excessivement lourdes, notamment quant à la généralité de l'obligation de déposer un compte de campagne, inutilement complexes, en particulier en qui concerne le délai de dépôt ou encore insuffisamment précises, en ce qui concerne les modalités d'intervention de l'expert-comptable.

La loi nouvelle a tenté de remédier aux inconvénients ainsi constatés.

1. *Les travaux parlementaires (Charles de la Verpillère, rapport AN, 8 décembre 2010, n° 3025, 3026 et 3027) font état, pour les comptes de campagne des listes candidates à l'élection des représentants au Parlement européen, de 14 décisions de rejet, sur un total de 19, motivées par l'absence de désignation de mandataire financier.*
2. *Pour les élections législatives.*
3. *Pour les élections cantonales.*
4. *Pour les élections municipales.*
5. *Pour les élections régionales.*
6. *Pour les élections à l'Assemblée de Corse.*
7. *Pour les élections au Parlement européen.*
8. *Charles de la Verpillère, rapport AN, 8 décembre 2010, n° 3025, 3026 et 3027.*
9. *Patrice Gélard, rapport Sénat, 16 février 2011, n° 311, p. 113.*
10. *Patrice Gélard, Rapport Sénat précité, p. 114.*
11. *Article 13 de la loi modifiant l'article L. 52-6 du code électoral.*
12. *Patrice Gélard, rapport Sénat précité, p. 114 s.*
13. *Charles de la Verpillère, Rapport AN du 8 décembre 2010, n° 3025, 3026 et 3027.*
14. *Charles de la Verpillère, Rapport AN du 8 décembre 2010, n° 3025, 3026 et 3027.*
15. *Déterminées par les articles L. 52-8 à L. 52-11 du code électoral.*
16. *Relatives au montant maximum des dons d'une même personne physique à un même candidat, au montant à partir duquel un don ne peut être consenti en espèces ou au pourcentage maximum des dons en espèces au regard de celui des dépenses autorisées.*

a. L'obligation de dépôt d'un compte de campagne : dispense pour certains candidats

Jusqu'à présent, l'obligation de dépôt d'un compte de campagne présenté par un membre de l'ordre des experts-comptables et comptables agréés s'appliquait à tous les candidats aux élections locales, législatives et présidentielles, quel que soit, notamment, l'impact de leur candidature sur les finances publiques.

Cette obligation s'avérait *« lourde et inutile »* [1] pour les candidats n'ayant recueilli qu'un nombre très faible de suffrages et qui ne pouvaient donc prétendre à aucun remboursement de tout ou partie des frais engagés pour la campagne électorale [2].

En outre, la CNCCFP était ainsi amenée *« à traiter des dossiers dénués d'enjeux financiers réels » ce qui l'empêchait « de consacrer plus de temps aux comptes de campagne les plus complexes et les plus sensibles », cette situation étant jugée « problématique »* par les travaux parlementaires [3].

La loi, suivant en cela les préconisations de la CNCCFP et du Conseil constitutionnel, a remédié à cette excessive lourdeur en dispensant, dans la nouvelle rédaction du premier alinéa de l'article L. 52-12 du code électoral, du dépôt d'un compte de campagne les candidats ayant obtenu moins de 1% des suffrages exprimés ou n'ayant pas reçu de dons de personnes physiques.

b. La date du dépôt du compte : harmonisation

Dans sa version antérieure, l'article L. 52-12 fixait comme date limite de dépôt du compte de campagne, *« le neuvième vendredi suivant le tour de scrutin où l'élection a été acquise ».*

Il en résultait des dates de dépôt différentes selon que l'élection avait été acquise au premier ou au second tour de scrutin.

La CNCCFP avait appelé de ses vœux une simplification de la règle par une uniformisation de la date de dépôt des comptes, en prenant un point de départ unique, quelle que soit la date à laquelle l'élection est acquise.

Cette proposition a été reprise par le Législateur, le deuxième alinéa de l'article L. 52-12 fixant, dans sa nouvelle rédaction, la date limite de dépôt des comptes au ***« dixième vendredi suivant le premier tour de scrutin ».***

c. Le rôle de l'expert-comptable : clarification

De manière tout à fait cohérente, voire quelque peu superfétatoire, la nouvelle rédaction de l'article L. 52-12 alinéa 2, indique que les candidats qui, en application des nouvelles dispositions du premier alinéa, ne sont pas tenus au dépôt d'un compte de campagne dans la mesure où ils ont obtenus moins de 1% des suffrages exprimés ou n'ont pas bénéficié de dons de personnes physiques, ne sont pas astreints à sa présentation par un membre de l'ordre des experts-comptables et des comptables agréés.

Il est vrai que leur intervention pouvait s'avérer, dans de telles hypothèses, inutile et parfois *« excessivement coûteuse [5]».*

Par ailleurs, le rôle de ces professionnels a été « mieux encadré », la définition de leur mission par la législation antérieure étant jugée *« particulièrement floue »*.

Il a en effet été constaté que *« les candidats étaient souvent induits en erreur par la définition minimaliste que le code donne des missions des experts-comptables, chargés d'assurer la « présentation » du compte de campagne : ce terme flou a conduit à ce que « la portée et les limites de l'intervention de l'expert-comptable ne (soient) pas toujours interprétées de façon homogène », ce qui n'est pas sans conséquence sur les candidats, sur lesquels repose la responsabilité de la bonne présentation de leur compte de campagne. [5]»*

Les travaux parlementaires relèvent en outre que, dans le cas des comptes des petits candidats, son intervention « se limite (…) à l'apposition de son visa sur le compte. [6]»

Le deuxième alinéa de l'article L. 52-12 précise donc désormais à cet égard que :

> **« Le compte de campagne est présenté par un membre de l'ordre des experts-comptables et des comptables agréés ; celui-ci met le compte de campagne en état d'examen et s'assure de la présence des pièces justificatives requises. »**

Même si cette situation a pu concerner une minorité de cas, l'intervention du professionnel du chiffre ne saurait donc plus valablement se limiter à la simple apposition d'un cachet : il est désormais légalement tenu d'effectuer un nombre minimum de diligences [1].

1. *Charles de la Verpillère, Rapport AN, 8 décembre 2010, précité.*
2. *Le remboursement forfaitaire des frais de campagne par l'Etat au titre de l'article L. 52-11-1 ne bénéficie qu'aux candidats ayant recueilli au moins 5% des suffrages exprimés.*
3. *Patrice Gélard, Rapport Sénat, 16 février 2011, précité, p. 110.*
4. *Patrice Gélard, Rapport Sénat, 16 février 2011, précité p. 17. Le rapport cite des exemples de 1 176 € d'honoraires pour la présentation d'un compte présentant 8 € de frais financiers ou encore de 1 100 € pour un compte présentant 11 500 € de recettes et de dépenses.*
5. *Patrice Gélard, Rapport Sénat précité, p. 16.*
6. *Patrice Gélard, Rapport Sénat, précité, p. 17. Bien que la définition légale de la mission dans la législation antérieure , il n'en demeure pas moins qu'en tout état de cause, la mission de l'expert-comptable en la matière devait être réalisée par application des normes professionnelles générales. En outre, il convient d'indiquer que le Conseil Supérieur de l'ordre des experts-comptables et des comptables agréés a établi un guide méthodologique sopécifique à la mission de présentation des comptes de campagne, régulièrement mis à jour, qui précise les diligences à mettre en œuvre et propose un dossier de travail type et des questionnaires de contrôle.*

II. LE CONTENTIEUX DU FINANCEMENT

C'est sur ce point que la réforme est la plus significative.

En particulier, le Législateur, dont l'ambition affichée était de *« repenser les sanctions applicables en droit électoral »* [2], dont il considérait qu'elles présentaient *« de graves lacunes de fond »*, en raison, notamment, de leur caractère peu proportionné à la gravité des fautes commises [3], a profondément réformé le régime de l'inéligibilité pour non respect des règles de financement électoral ainsi que celui des sanctions financières applicables.

1. La réforme des sanctions financières

Les sanctions financières prévues par le code sont de deux ordres.

En premier lieu, la CNCCFP, en cas de dépassement du plafond des dépenses, fixe une somme, au moins égale à ce montant, que le candidat est tenu de reverser au Trésor public.

Ce pouvoir résultant du dernier alinéa de l'article L. 52-15 du code électoral, est demeuré inchangé.

En second lieu, il incombe à la Commission de fixer le montant du remboursement forfaitaire par l'Etat prévu par l'article L. 52-11-1.

Ses pouvoirs en la matière ont été jugés insuffisants et contraints par une trop grande automaticité, lacunes auxquelles la réforme tente de remédier.

a. Le remboursement forfaitaire des dépenses : une extension des pouvoirs de la CNCCFP …

Dans son ancienne rédaction, l'article L. 52-11-1 du code électoral consacrait, à son premier alinéa, le principe d'un remboursement forfaitaire par l'Etat au candidat de 50% du plafond des dépenses autorisées, dans la limite du montant des dépenses réglées sur l'apport personnel et retracées dans le compte de campagne, pour prévoir, dans son second alinéa, les cas dans lesquels ce remboursement n'est pas dû.

La loi du 14 avril n'a pas modifié ce principe, le 1er alinéa de l'article L. 52-11-1 demeurant inchangé.

Le premier alinéa de l'article L. 52-15, demeuré également inchangé, donne à la CNCCFP la compétence d'arrêter le montant de ce remboursement forfaitaire.

La réforme a introduit une innovation en permettant à la CNCCFP d'appliquer des sanctions financières, sous la forme d'une diminution du montant du remboursement forfaitaire, *« à l'encontre des candidats ayant commis des irrégularités mineures ou non intentionnelles.* [4]*»*.

Tel est l'objet du dernier alinéa ajouté à l'article L. 52-12 en ces termes : ***« Dans les cas où les irrégularités commises ne conduisent pas au rejet du compte, la décision concernant ce dernier peut réduire le montant du remboursement forfaitaire en fonction du nombre et de la gravité de ces irrégularités. »***

Ce nouveau pouvoir direct sur la détermination du montant du remboursement forfaitaire se distingue de celui que possédait déjà la Commission d'influer sur ce montant en réformant, sans le rejeter, le compte de campagne en en écartant certaines dépenses [5].

Selon les travaux parlementaires, cette modification rompt avec *« la logique du tout ou rien »* [6] qui prévalait antérieurement, alors que la Commission ne disposait pas, sauf dans le cas de l'élection présidentielle, du pouvoir de moduler le montant du remboursement et le candidat bénéficiant ou non du remboursement selon qu'elle validait ou non son compte de campagne [7].

En d'autres termes, la Commission ne pouvait que [8] valider ou rejeter les comptes dont elle était saisie et ses décisions ne pouvaient avoir que deux effets : ***« soit elles garantissent au candidat qu'il pourra bénéficier de l'intégralité du remboursement forfaitaire auquel il a droit en vertu de l'article L. 52-11-1 du code, soit elles l'en privent totalement.»*** [9]

Or le rejet était nécessairement encouru dès lors que le compte était entaché d'un manquement à une formalité substantielle [10], même quand les montants en cause étaient faibles ou que la bonne foi du candidat ne faisait aucun doute [11].

Cette automaticité était déplorée par la Commission elle-même, qui regrettait d'être *« parfois conduite à décider d'un rejet alors que (…) l'infraction commise ne mérite pas une sanction aussi radicale que le rejet du compte.* [12]*»*

Cette automaticité était déplorée par la Commission elle-même, qui regrettait d'être *« parfois conduite à décider d'un rejet alors que (…) l'infraction commise ne mérite pas une sanction aussi radicale que le rejet du compte.* [1]*»*

Il y est désormais remédié, la CNCCFP pouvant, dans le cadre du dernier alinéa de l'article L. 52-11-1 introduit par la loi du 14 avril, sans pour autant rejeter le compte, diminuer

1. *Que l'on pouvait supposer exigées par la seule conscience professionnelle.*
2. *Patrice Gélard, Rapport Sénat précité, p. 39.*
3. *Patrice Gélard, Rapport Sénat précité p. 19.*
4. *Charles de la Verpillère, Rapport AN, 23 mars 2011, n° 3256, 3257 et 3258.*
5. *Ce pouvoir résulte du premier alinéa de l'article L. 52-15, aux termes duquel la Commission « … approuve et, après procédure contradictoire, rejette ou réforme les comptes de campagne. »*
6. *Expression peut-être excessive, dans la mesure où la Commission pouvait réformer le compte sans pour autant le rejeter.*
7. *Charles de la Verpillère, Rapport AN, 23 mars 2011, précité.*
8. *Sous réserve de la possibilité de réformer le compte.*
9. *Patrice Gélard, Rapport Sénat précité, p. 22.*
10. *Telles que déclaration d'un mandataire financier, existence d'un compte bancaire unique, dépôt du compte dans les délais prescrits ou recours à un expert-comptable pour le présenter.*
11. *Patrice Gélard, Rapport Sénat précité, p. 22.*
12. *Rapport d'activité de la CNCCFP pour 2007.*

le montant du remboursement forfaitaire dû au candidat ayant commis des fautes vénielles dont la gravité ne justifierait pas un rejet pur et simple de son compte [2].

b. … assortie d'un renforcement du contrôle par le Juge électoral

Dans un souci de cohérence avec les nouveaux pouvoirs de sanction financière reconnus au Juge des comptes [3], le Législateur a entendu *« renforcer le contrôle du Juge électoral sur les décisions de la CNCCFP fixant le montant du remboursement forfaitaire » en prévoyant que « le Juge administratif, pour les élections locales, et le Conseil constitutionnel, pour les élections parlementaires, fixeraient eux-mêmes le montant du droit à remboursement lorsqu'ils constatent que la Commission n'a pas statué à bon droit. » [4].*

C'est ainsi que la loi du 14 avril 2011 a ajouté à l'article L. 118-2 du code électoral un dernier alinéa ainsi rédigé :

> ***« Sans préjudice de l'article L. 52-15, lorsqu'il constate que la commission instituée par l'article L. 52-14 n'a pas statué à bon droit, le juge de l'élection fixe le montant du remboursement dû au candidat en application de l'article L. 52-11-1. »***

La réforme simplifie ainsi la procédure de contestation des décisions de la Commission relatives au remboursement forfaitaire tout en remédiant à une inefficience constatée dans les effets en la matière de la décision du Juge de l'élection prononçant l'inéligibilité d'un candidat pour irrégularité de son compte de campagne.

Sur le premier point, en effet, il a été *« constaté que le Juge électoral n'était compétent que pour se prononcer sur l'inéligibilité éventuelle du candidat dont le compte de campagne avait été rejeté : ainsi, le circuit de contestation des décisions de la CNCCFP concernant le montant du droit à remboursement versé au candidat reste complexe et long »*, dissuadant les candidats de faire valoir leurs droits [5].

Plus précisément, les candidats n'avaient pas la possibilité de contester devant le Juge de l'élection la décision de la Commission rejetant leur compte, ni de l'attaquer pour excès de pouvoir [6]. Il leur appartenait, après que le Juge de l'élection se soit prononcé sur la saisine de la commission, de former une demande auprès de cette dernière en vue du remboursement de ses dépenses électorales et, le cas échéant, de contester devant le Juge administratif, dans le cadre d'un plein contentieux, la décision prise sur cette demande [7].

S'agissant du second point, les travaux parlementaires ont relevé, reprenant en cela les constatations de la CNCCFP [8], que lorsque le Commission *« approuvait un compte de campagne, mais que le candidat en cause était ensuite déclaré inéligible par le Juge électoral (ce qui implique en toute logique que le compte aurait dû être rejeté), le candidat bénéficiait malgré tout du remboursement forfaitaire de l'Etat. [9]»*

La CNCCFP soulignait à cet égard [10] que *« pour éviter ce type de situation, il faudrait que la Commission soit saisie pour se prononcer à nouveau sur le compte , mais comme cette saisine ne peut être faite que par le candidat lui-même, cette hypothèse demeure dans les faits irréaliste. »* Elle constatait par ailleurs que *« il s'ensuit la situation paradoxale d'un candidat dont les dépenses de campagne ont pu faire l'objet d'un remboursement, son compte demeurant en droit approuvé, alors même qu'il a été déclaré inéligible à titre de sanction de l'irrégularité de ce même compte. »*

La nouvelle rédaction de l'article L. 118-2 remédie à cette incohérence en permettant au Juge de l'élection, dans le cadre de son nouveau pouvoir de fixation du montant du remboursement forfaitaire, d'en priver les candidats dont il aura rejeté le compte.

2. La réforme de la sanction de l'inéligibilité

Les modalités de cette sanction faisaient, depuis plusieurs années, l'objet de critiques qui ont été reprises par le Législateur.

En premier lieu, il était reproché au régime antérieur, son incohérence, *« l'excuse de bonne foi » qui permettait au Juge de l'élection de ne pas sanctionner d'inéligibilité le candidat de bonne foi (article L. 118-3 du code électoral), n'étant pas prévue pour les élections législatives, pour lesquelles le Conseil constitutionnel ne pouvait que constater l'inéligibilité du candidat dont le compte était entaché d'une irrégularité.*

En second lieu, il était considéré que la jurisprudence, dans son appréciation de la « bonne foi » des candidats aux élections locales, faisait preuve d'une rigueur excessive, contraire aux intentions du Législateur, qui avait entendu en faire la règle et de l'inéligibilité l'exception [11].

La réforme du 14 avril 2011 s'est attachée à remédier à ces *« lacunes de fond »* [12].

a. L'harmonisation des règles : l'alignement du régime des élections législatives sur celui des élections locales

Ainsi qu'il a été signalé, le régime de l'inéligibilité pour violation des règles du financement électoral présentait une incohérence marquante entre les règles applicables aux élections locales et celles des élections législatives.

1. *Rapport d'activité de la CNCCFP pour 2007.*
2. *Patrice Gélard, Rapport Sénat précité, p. 39. Seraient considérées comme vénielles les fautes « portant sur des montants limités et qui ne sont pas intentionnelles ».*
3. *Cf. supra II.1.b.*
4. *Patrice Gélard, Rapport Sénat précité, p. 39.*
5. *Patrice Gélard, Rapport Sénat, précité, p. 70.*
6. *CE, 13 novembre 1992, Grosjean, rec. p. 402, AJDA 1993, p. 84, chron. Maugüe et Scwartz.*
7. *CE, 17 juin 2005, Denoual, Rec. p. 894 ; AJDA 2006, p. 130, note Maligner. Sur l'ensemble de la question,*
8. *Dans son rapport d'activité pour l'année 2010.*
9. *Patrice Gélard, Rapport Sénat, précité, p. 66.*
10. *Rapport d'activité pour 2010.*
11. *Patrice Gélard, Rapport Sénat, précité, p. 21.*
12. *Patrice Gélard, Rapport Sénat, précité, p. 18.*

Dans le premier cas, en effet, le deuxième alinéa de l'article L. 118-3 du code électoral permettait au Juge de l'élection de *« ne pas prononcer l'inéligibilité du candidat dont la bonne foi est établie, ou relever le candidat de cette inéligibilité. »*

Cette possibilité n'était en revanche pas ouverte au Conseil constitutionnel pour les élections législatives, l'article LO 128 prévoyant automatiquement que *« est inéligible.. . (le candidat) dont le compte de campagne a été rejeté à bon droit. »*

La sanction de l'inéligibilité s'appliquait donc que le compte de campagne ait été rejeté à bon droit par la Commission ou par le Juge de l'élection pour quelque motif que ce soit [1].

Le Conseil constitutionnel en avait été amené à constater [2] *« que l'inéligibilité peut revêtir un caractère disproportionné, surtout quand elle touche des candidats élus dont la bonne foi ne paraît pas en cause »* [3]

Il a été remédié à cette incohérence, les articles LO 136-1 [4] et L. 118-3 [5] donnant désormais au Juge administratif et au Conseil constitutionnel un pouvoir d'appréciation identique pour prononcer l'inéligibilité d'un candidat.

b. La modification des règles : un assouplissement des conditions de fond accompagné d'un renforcement des sanctions

Le principal reproche fait à l'usage par le Juge de l'élection de la possibilité que lui reconnaissait la loi de ne pas prononcer l'inéligibilité [6] d'un candidat en cas de bonne foi tenait à la rigueur avec laquelle il appréciait cette notion.

La jurisprudence en la matière a paru contraire à l'intention du Législateur de 1996 [7] qui, en ouvrant cette possibilité, avait entendu faire de la bonne foi la règle et de l'inéligibilité l'exception [8].

La réforme de 2011 est sur ce point radicale en consacrant une véritable présomption de bonne foi.

Parallèlement, elle aggrave les effets de l'inéligibilité quand elle est prononcée.

- **La modification des conditions de l'inéligibilité : un renversement de la logique**

Désormais, la bonne foi du candidat est présumée.

Dans sa version antérieure, l'article L. 118-3 du code électoral prévoyait dans ses deux premiers alinéas :

> *« Saisi par la commission instituée par l'article L. 52-14, le juge de l'élection peut déclarer inéligibledant un an le candidat dont le compte de campagne, le cas échéant après réformation, fait apparaître un dépassement du plafond des dépenses électorales.*
> *Dans les autres cas, le juge de l'élection peut ne pas prononcer l'inéligibilité du candidat dont la bonne foi est établie, ou relever le candidat de cette inéligibilité. »*

Cette rédaction faisait de l'inéligibilité la règle, la sanction pouvant ne pas être prononcée ou le candidat en être relevé que dans des circonstances particulières que le Juge devait caractériser.

Cette logique a été totalement inversée, les premiers alinéas de l'article L. 118-3 prévoyant désormais :

> *« Saisi par la commission instituée par l'article L. 52-14, le juge de l'élection peut déclarer inéligible le candidat dont le compte de campagne, le cas échéant après réformation, fait apparaître un dépassement du plafond des dépenses électorales.*
> ***Saisi dans les mêmes conditions, le juge de l'élection peut déclarer inéligible le candidat qui n'a pas déposé son compte de campagne dans les conditions et le délai prescrits à l'article L. 52-12***
> ***Il prononce également l'inéligibilité du candidat dont le compte de campagne a été rejeté à bon droit en cas de volonté de fraude ou de manquement d'une particulière gravité aux règles relatives au financement des campagnes électorales. »***

Ill résulte de cette nouvelle rédaction qu'il appartient désormais au Juge de justifier, non plus l'exonération de la sanction en établissant la bonne foi du candidat, mais la sanction elle-même, en caractérisant une volonté de fraude ou un manquement particulièrement grave aux règles de financement.

Il appartiendra à la jurisprudence de dessiner les contours de cette bonne foi, désormais définie négativement.

On peut d'ores et déjà raisonnablement poser à cet égard que l'intentionnalité du manquement, requis par la loi modifiée, ne pourra être suffisamment caractérisée par une simple conscience du non respect des règles ou la seule méconnaissance de dispositions substantielles de la loi .[1]

- **La modification des effets de l'inéligibilité : une sévérité accrue**

La réforme a renforcé la sévérité de la sanction tant dans sa durée que son champ d'application.
Ainsi, alors que, dans sa version antérieure, l'article L. 118-3 fixait automatiquement la durée de l'inéligibilité à un an,

1. *Jurisprudence constante en ce sens. Voir par exemple Cons. const. 30 septembre 1993, AN Eure 4ème circ.*
2. *Observations sur les élections législatives de 2002.*
3. *Patrice Gélard, Rapport Sénat, précité, p. 20.*
4. *Pour les élections législatives.*
5. *Pour les élections locales.*
6. *Rappelons ici que le Conseil Constitutionnel a très récemment, en réponse à une question prioritaire de constitutionnalité, considéré que les dispositions du code antérieures à la réforme du 14 avril 2011 étaient constitutionnelles dans la mesure où le juge avait une liberté d'appréciation pour prononcer la sanction d'inéligibilité pour irrégularités du compte de campagne et avait la possibilité de tenir compte des circonstances de chaque espèce ((Décision n° 2011-117 QPC, Elections régionales d'Ile de France, JCP A 2011, act. 289.*
7. *La loi n° 96-300 du 10 avril 1996 a introduit « l'excuse de bonne foi ».*
8. *Patrice Gélard, Rapport Sénat, précité, p. 21.*

la nouvelle rédaction prévoit qu'elle est ***« prononcée pour une durée maximale de trois ans »***, ce qui laisse toutefois un pouvoir d'appréciation au Juge.

En outre, alors que la sanction ne s'appliquait antérieurement qu'au mandat concerné par la violation des règles de financement [2], elle s'applique désormais ***« à toutes les élections » .***[3]

Il convient de relever que, le contentieux électoral relevant du plein contentieux, les nouvelles dispositions relatives à l'inéligibilité s'appliquent aux contentieux en cours, le Juge statuant en application des règles applicables au jour où il prononce sa décision.

En conclusion, la réforme du 14 avril 2011 a eu pour ambition de remédier aux rigueurs excessives des règles créées en 1990 et 1995, dont la sévérité s'explique par le climat « *d'affaires* » dans lequel elles sont intervenues, mais n'est peut être plus nécessaire, les candidats ayant, dans leur grande majorité, intégré ces règles du jeu démocratique.

Stéphane PENAUD
Avocat à la Cour
SCP Krust-Penaud
www.avocats-krust-penaud.com

UN PETIT CONTE DE CAMPAGNE
Le candidat, l'expert-comptable et la CNCCFP ou il n'est jamais trop tard pour bien faire

Les élections municipales sont vieilles de deux ans déjà et les régionales se profilent à un horizon proche ; le temps, peut-être, de retenir, pour les prochaines, des leçons tirées des premières.

Et ce sur une question très simple mais parfois méconnue dans ses applications : l'obligation de présentation des comptes de campagnes par un expert-comptable.

Nous nous proposons de faire, en la matière, un rappel aussi plaisant que possible.

LA RÈGLE : LEX DURA SED LEX

Aux termes de l'article L 52-12 du code électoral, les comptes de campagne déposés auprès de la Commission nationale des comptes de campagne et des financements politiques (CNCCFP) doivent être présentés par un membre de l'ordre des experts-comptables et comptables agréés.

Cette formalité revêt un caractère substantiel et son défaut est sanctionné par le rejet du compte par la Commission.

Ce rejet prive le candidat du droit au remboursement forfaitaire de ses dépenses prévu par l'article L 52-11-1 du code électoral et entraîne la saisine du juge de l'élection, qui peut le déclarer inéligible pour un an (article L 118-3).

ETOURDIS ET RETARDATAIRES

Bien que la règle doive être connue (nul n'est censé ignorer la loi) et soit clairement rappelée par la Commission dans les documents remis aux candidats, certains déposent leur compte, certes dans les délais mais sans la certification d'un expert-comptable requise par la loi.

L'affaire est-elle alors jouée et le candidat promis au rejet de son compte, ainsi qu'à la saisine du Juge de l'élection qui ne pourra que déclarer son inéligibilité ?

Assurément à en croire la position que peut parfois (souvent ?) prendre péremptoirement la CNCCFP en affirmant que le défaut de présentation du compte de campagne par un expert-comptable n'est pas régularisable et emportera nécessairement son rejet.

Candidat et expert-comptable doivent-ils pour autant se résigner au triste sort qui leur est ainsi promis ?

LA PREMIÈRE CHANCE

La réponse est négative.

Le refus de la Commission d'admettre la régularisation est en effet juridiquement infondé, le Conseil d'Etat considérant traditionnellement que le défaut de présentation du compte par un expert-comptable est régularisable jusqu'au jour où la Commission statue sur le compte (CE, 29 juillet 2002, Monka, Rec. p. 735 ; 16 décembre 1992, Grillard, Rec. p. 997), cette position ayant été rappelée dans un arrêt récent (CE, 18 mai 2009, n° 322087, à paraître aux tables du Recueil) dans les termes suivants :

> *« Considérant que si, en présence d'un compte de campagne qui n'est pas présenté par un membre de l'ordre des experts-comptables et des comptables agréés, la Commission nationale des comptes de campagne et des financements politiques n'est pas tenue d'inviter le candidat à en régulariser la présentation, e**lle doit en revanche, dès lors qu'elle ne s'est pas encore prononcée sur la validité de ce compte, accéder à la demande de régularisation de l'intéressé si celui-ci propose d'y procéder. »***

Sur le fondement de cette jurisprudence, le candidat est donc en droit de passer outre le refus de régularisation opposé par la Commission et, jusqu'au jour où celle-ci statue sur son compte, faire certifier ce dernier par un expert-comptable et le déposer dans cette dernière forme, dont la régularité ne pourra qu'être constatée.

LA DEUXIÈME CHANCE

Mais le candidat n'aura pas nécessairement le réflexe de mettre en cause la position affirmée par l'autorité que constitue la Commission et sera même plutôt enclin à s'y soumettre.

Faute de régularisation en temps utile, son compte sera donc logiquement rejeté.

Il pourra toutefois encore sauver son élection, en se prévalant de sa bonne foi, qui permet au Juge de l'élection, en application du deuxième alinéa de l'article L. 118-3 du code électoral, de ne pas prononcer son inéligibilité.

Cette possibilité est clairement ouverte par le Conseil d'Etat, qui considère que la bonne foi du candidat est établie lorsque le défaut de régularisation résulte du refus de la CNCCFP d'y faire droit (CE, 18 mai 2009, précité) :

> *« **Considérant que (…) ce n'est que parce que la commission a persisté dans son refus de le laisser régulariser la présentation de son compte jusqu'à ce qu'elle statue sur celui-ci que le candidat n'a pas procédé à une telle régularisation ;** (…) que, dès lors, M. X est fondé à se prévaloir des dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 118-3 du code électoral et à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Versailles l'a déclaré inéligible en qualité de conseiller municipal pour une durée d'un an, a annulé son élection en qualité de conseiller municipal de la commune de Trappes et a proclamé M. Y élu en cette qualité ; »*

Mais, même son fauteuil sauvé, le candidat (et avec lui, le parti ou les colistiers qui ont participé au financement de la campagne) devra, en principe, supporter les conséquences financières du rejet de son compte, à savoir l'absence de remboursement de ses dépenses de campagne.

Succès à la Pyrrhus, le maintient de son élection sera largement atténué par les effets financiers de la perte du droit au remboursement.

Faut-il se résigner à cette seule victoire de principe ?

LA DERNIÈRE CHANCE

Non, car il demeure encore possible au candidat, même dans l'hypothèse du rejet de son compte, d'obtenir le remboursement de ses dépenses de campagnes sur le fondement de l'article L. 52-11-1 du code électoral.

Deux solutions s'offrent en effet à lui.

La première est d'engager un recours indemnitaire contre l'Etat au titre de la faute résultant de la fourniture d'informations erronées préjudiciables par la Commission, sur le fondement de l'obligation de l'administration de délivrer des renseignements exacts.

La seconde est de solliciter de la Commission un réexamen du compte de campagne, demande à laquelle cette dernière pourra faire droit et tirer les conséquences en accordant au candidat le remboursement de ses frais de campagne. Et il est arrivé qu'elle le fasse.

LA MORALE

Il est possible de tirer une morale de ce petit conte.

S'il convient d'arriver à point, comme la tortue de la fable, il est préférable de le faire dans les temps impartis par la CNCCFP, même si ne sont pas les bons ; cela évitera une course de plus longue haleine menant au Juge.

Stéphane PENAUD
Avocat à la Cour
www.avocats-krust-penaud.com

Michel GIORDANO
Commissaire aux comptes
michel.giordano@arcca.fr

LE DROIT D'EXPRESSION DES ÉLUS D'OPPOSITION ET « LES PRIMAIRES CITOYENNES »

L'article L. 2121-27-1 du Code général des collectivités territoriales prévoit que les communes de 3500 habitants et plus, qui publient sous quelque forme que ce soit un bulletin d'information générale sur les réalisations et la gestion du conseil municipal, un espace doivent y consacrer pour l'expression des conseillers n'appartenant pas à la majorité municipale afin que la liberté d'expression, liberté fondamentale, soit respectée (TA Besançon ord. réf. 21 février 2003, M. Collin c/ Communauté de communes de Poligny, n° 03.0218).

Le juge des référés libertés du Tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rappelé ce principe et assuré sa protection à l'occasion du refus de publication d'une tribune relative à l'organisation du scrutin des *« primaires citoyennes »* sur l'ensemble des communes de France par le Parti socialiste et le Parti des radicaux de gauche (ord. réf. 14 septembre 2011, Mme Gouriet c/ Commune de Châtillon, n° 1107539).

Une conseillère municipale socialiste de Châtillon s'était vue opposer par le maire un refus de publication de sa tribune dans le bulletin municipal mensuel exposant les règles et la localisation des bureaux de vote des primaires citoyennes sur le territoire de la commune à la mi-octobre 2011. Elle a alors saisi le juge des référés libertés, en application de l'article L. 521-2 du Code de justice administrative, afin qu'il enjoigne à l'autorité exécutive municipale de publier la tribune.

Le juge des référés libertés a examiné les conditions nécessaires au référé liberté : l'urgence, qui s'apprécie de manière extrêmement rigoureuse et l'atteinte à une liberté fondamentale.

Pour apprécier que la condition d'urgence impérieuse à juger du comportement de l'administration était remplie, le juge a constaté d'une part que la publication du journal municipal était prévue à la mi-septembre que sa prochain publication ne devait pas intervenir avant la mi octobre suivante, date à laquelle le scrutin des primaires sera clos, d'autre par que le bulletin était *« en cours de façonnage chez l'imprimeur ».*

Sur le fond, il pose le principe selon lequel le droit d'expression des élus de l'opposition dans les bulletins d'informations locales constitue une liberté fondamentale, consubstantielle de leur statut d'élu local. Ce faisant, il rappelle un principe dégagé dès la mise en œuvre de la loi du 27 février 2002 relative à la démocratie de proximité codifiée à l'article L. 2121-27-1 (TA Besançon ord. réf. 21 février 2003, M. Collin c/ Communauté de communes de Poligny, n° 03.0218).

Le débat juridique portait essentiellement sur l'objet de la tribune : l'organisation des primaires citoyennes sur l'ensemble du territoire nationale par des partis politiques en vue de désigner un candidat aux élections présidentielles.

Pour le maire, ce sujet ne concernait pas les affaires municipales. Pour l'élue socialiste, cette tribune avait pour objet d'informer les citoyens de sa ville des conditions d'organisation de ce scrutin partisan.

Le Juge des référés du Tribunal administratif de Cergy-pontoise a tranché le débat en considérant que cette information concernait les habitants de la commune en tant qu'elle renseignait les électeurs sur les modalités de vote à ces primaires, notamment en leur fournissant des indications pratiques sur le déroulement, sur le territoire de la commune, du scrutin. L'information ainsi délivrée relevait de l'information locale, objet même des tribunes de l'opposition.

Il a donc enjoint au maire d'insérer cette tribune dans le bulletin municipal de septembre 2011.

Nul doute qu'après le succès politique et citoyen des primaires, qui se généraliseront probablement à l'avenir, la solution dégagée par la décision rapportée trouvera un écho.

Delphine KRUST
Avocate à la Cour
SCP Krust-Penaud
www.avocats-krust-penaud.com

Sage COLLECTIVITES LOCALES

Pilotez et **communiquez** votre stratégie d'investissement !

Sage **Collectivités Locales**

- Sage Financements
- Sage Patrimoine
- Sage LF
- Sage Stratégie Financière
- Le Portail Sage

Finances Patrimoine
Sage
COLLECTIVITES LOCALES
Reporting

Sage Collectivités Locales
35 rue de la Gare • 75019 Paris
Tél. : 01 58 21 61 61 • Fax : 01 58 21 61 00
infoCl@sage.com
www.sage.fr/collectivites-locales

sage

Sage SAS au capital de 500 000 €- RCS Paris 313 966 129 - Code APE 5829C - La société Sage est locataire-gérant des sociétés Ciel et Sage FDC - Siège social : 10 rue Fructidor 75017 Paris - 511_C&L_COL-09-11

Médiathèque